

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti  
Use of the Intradepartmental Accounting in Selected Company

Student:

Pavla Jemalová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2011

### **Prohlášení**

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti vypracovala samostatně a uvedla v seznamu literatury všechny použité literární a odborné zdroje. Přílohy č. 1, 2 jsem samostatně vypracovala a přílohy č. 3, 4, 5, 6, které mi poskytla společnost Moramis, s.r.o., jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne 9. května 2011

.....  
vlastnoruční podpis

## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Marcele Palochové, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování mé bakalářské práce. Také bych ráda poděkovala paní Ing. Margitě Gříbkové ředitelce společnosti Moramis, s.r.o., která mi poskytla veškeré informace a potřebné podklady k vypracování praktické části.

# Obsah

<b>1.</b>	<b>ÚVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>VYMEZENÍ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....</b>	<b>3</b>
2.1	PODSTATA A VÝZNAM ÚČETNICTVÍ .....	3
2.2	SUBSYSTÉMY ÚČETNICTVÍ .....	5
2.2.1	Daňové účetnictví.....	6
2.2.2	Finanční účetnictví.....	6
2.2.3	Manažerské účetnictví.....	6
2.3	STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....	9
2.4	VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	10
2.4.1	Náklady.....	12
2.5	ROZPOČETNICTVÍ.....	15
2.6	KALKULACE .....	17
2.6.1	Kalkulační systém .....	19
2.6.2	Kalkulace nákladů.....	20
2.6.3	Cenová kalkulace .....	21
2.7	KALKULAČNÍ VZOREC .....	22
2.8	ČLENĚNÍ KALKULACÍ PODLE KALKULAČNÍ TECHNIKY.....	23
2.8.1	Kalkulace dělením prostá.....	23
2.8.2	Kalkulace dělením s poměrovými čísly .....	23
2.8.3	Kalkulace přírážková .....	23
2.9	ČLENĚNÍ KALKULACÍ PODLE HLEDISKA ZAHRNUTÝCH NÁKLADŮ .....	25
2.9.1	Kalkulace úplných nákladů .....	25
2.9.2	Kalkulace neúplných nákladů .....	26
<b>3.</b>	<b>FORMY A VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ .....</b>	<b>27</b>
3.1	JEDNOOKRUHOVÁ ÚČETNÍ SOUSTAVA .....	28
3.2	DVOUOKRUHOVÁ ÚČETNÍ SOUSTAVA.....	32
3.3	KOMBINACE OBOU PŘÍSTUPŮ.....	33
3.4	TYPY VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ.....	37
3.4.1	Odpovědnostně orientované účetnictví .....	37
3.4.2	Výkonově orientované účetnictví.....	40
3.5	VNITROPODNIKOVÁ CENA .....	45
<b>4.</b>	<b>VYUŽITÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ V PRAXI .....</b>	<b>47</b>
4.1	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	49
4.2	ÚČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI.....	50
4.5	ZHODNOCENÍ VYUŽITÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI .....	53
<b>5.</b>	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>54</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>55</b>

**SEZNAM ZKRATEK**

**PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

**SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ, GRAFŮ A VZORCŮ**

**SEZNAM PŘÍLOH**

# 1. Úvod

Žijeme v moderním 21. století, kde jsme neustále zahlceni světem informačních systémů a obklopeni novými technologiemi, které nám umožní nejen snadnější, ale také efektivnější fungování dění. I prostředí podniků a vedení účetnictví se musí umět přizpůsobovat. Mnoho činností, které se v dřívějších dobách prováděly jednoduchým, ale časově náročným způsobem založeným na „tužce a papíru“ jsou dnes již převedeny do elektronické podoby, kterou představují datové záznamy.

Také samotné účetnictví, které je nezbytné pro každý podnikatelský subjekt, neboť mu poskytuje informace podstatné pro řízení a rozhodování, prošlo mnohými historickými změnami.

Rozvoj průmyslu v 18. a 19. století přinesl nové požadavky také na účetnictví. Postupně docházelo k oddělení vlastnictví podniku a jeho řízení. Následkem toho se další vývoj účetních systémů rozdělil do dvou základních pilířů, a to na účetnictví pro externí uživatele, kteří jsou představováni vlastníky, akcionáři, státem a účetnictví pro interní uživatele, kterými jsou manažeři. Zatímco majitelům stačily informace o stavu majetku a nárůstu kapitálu, manažeři potřebovali také kromě těchto informací vědět, co má vliv na výsledek hospodaření. Do popředí se dostává zájem podrobněji sledovat náklady podniku. S tímto cílem vzniká nové účetní odvětví, a to manažerské účetnictví, jehož hlavní náplní je poskytování pravdivých ekonomických informací pro rozhodování řídicích pracovníků.

V dnešních podnicích tvoří manažerské účetnictví zásadní instrumentální systém v rukou podnikových manažerů. Manažeři díky němu řídí ekonomickou stránku podnikové činnosti. Neméně důležitou činností všech podniků je cílené sledování nákladů.

Bakalářská práce je zaměřena právě na manažerské účetnictví a na vnitropodnikové účetnictví jako jeho základního článku. Pro teoretickou část práce používám poznatky čerpané z odborné literatury, která se věnuje vnitropodnikovému účetnictví.

Cílem teoretické části je charakterizovat podstatu, strukturu a metody vnitropodnikového účetnictví. Dále jsem se zaměřila na členění nákladů v rámci manažerského účetnictví, neboť náklady se řadí mezi nejdůležitější ukazatele hospodárnosti v podniku. Orientovala jsem se také na detailní analýzu zaměřenou na kalkulaci a na aplikaci rozpočtů. Dalším cílem je zdůraznění jednotlivých forem vedení vnitropodnikového účetnictví.

Pro praktickou část práce jsem využila teoretické poznatky ve vybrané společnosti Moramis, s.r.o. Cílem je teoretické poznatky porovnat a uplatnit v ekonomické realitě.

Vlastní názory, návrhy a připomínky jsou psány v bakalářské práci kurzívou.

## 2. Vymezení manažerského účetnictví

### 2.1 Podstata a význam účetnictví

Každý podnikatelský subjekt potřebuje pro své řízení a rozhodování informace. Jedním ze zdrojů, který informace poskytuje, je **účetnictví**.

Literatura, která se zabývá účetnictvím nabízí několik definic slova účetnictví. Jednou z nich je i definice:

**„Účetnictví lze chápat jako proces, tvůrčí činnost, při které dochází k rozpoznávání jednotlivých složek majetku a zdrojů jeho krytí, k jejich oceňování a k předávání informací uživatelům, se kterými podnikatel přichází do styku při své podnikatelské činnosti.“<sup>1</sup>**

Účetnictví je staletími zdokonalovaný nástroj řízení, který tvoří systém s jednoduchou a pochopitelnou logikou. V současnosti účetnictví není pouze nástrojem evidence, ale je nástrojem ekonomické kontroly a řízení organizace.

**Úkolem účetnictví** je věrně a poctivě zaznamenat ekonomickou realitu podnikatelského subjektu a poskytovat ekonomické informace uživatelům, aby mohli přijímat správná rozhodnutí. Jde zejména o informace potřebné pro rozhodování o nejvhodnějším využití a umístění prostředků, které mají k dispozici. [5]

**Předmětem účetnictví** je zaznamenávat:

- stav a pohyb majetku a závazků,
- stav a změny vlastního kapitálu,
- náklady a výnosy,
- výsledek hospodaření.

---

<sup>1</sup>KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8. Str. 3.



Vnitropodnikové účetnictví je systém, který poskytuje různým složkám firmy informace potřebné k vedení firmy a všech jejích částí. Informace účetnictví slouží pro řízení a rozhodování zejména následujícím uživatelům:

- **interní uživatelé** – majitelé podniku, řídící pracovníci (manažeři), akcionáři, představenstvo, dozorčí rada, zaměstnanci apod.,
- **externí uživatelé** – věřitelé (úvěrující peněžní ústavy, dodavatelé), státní orgány, zákazníci, finanční úřady, instituce zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, veřejnost a další.

Všeobecné **účetní zásady** jsou souborem základních pravidel, která je nutno dodržovat při:

- vedení účetnictví,
- sestavování účetních výkazů,
- předkládání účetních výkazů uživatelům.

#### **K charakteristickým znakům účetnictví patří:**

- zachycuje skutečný stav a pohyb majetku a závazků a zjišťuje skutečný výsledek hospodaření,
- evidence se vede z časového hlediska, tj. za určité časové období, např. kalendářní rok, který je v účetnictví účetním obdobím,
- účetnictví se vede jako soustava účetních záznamů, k jejichž vyhotovení lze použít technických prostředků; takovými účetními záznamy jsou účetní doklady, účetní knihy, účetní zápisy, účetní závěrka apod.,
- účetnictví se vede nepřetržitě, to znamená po celou dobu existence účetní jednotky,
- účetnictví se vede úplně, průkazným způsobem a správně. Pro účetní jednotku to znamená, že účetnictví zahrnuje veškeré činnosti podnikatelského subjektu, účetní záznamy pravdivě vypovídají o její činnosti a lze je prokázat předepsaným způsobem,
- účetnictví se vede v peněžních jednotkách české měny, v některých případech zároveň i v cizí měně a vede se v českém jazyce. [8]

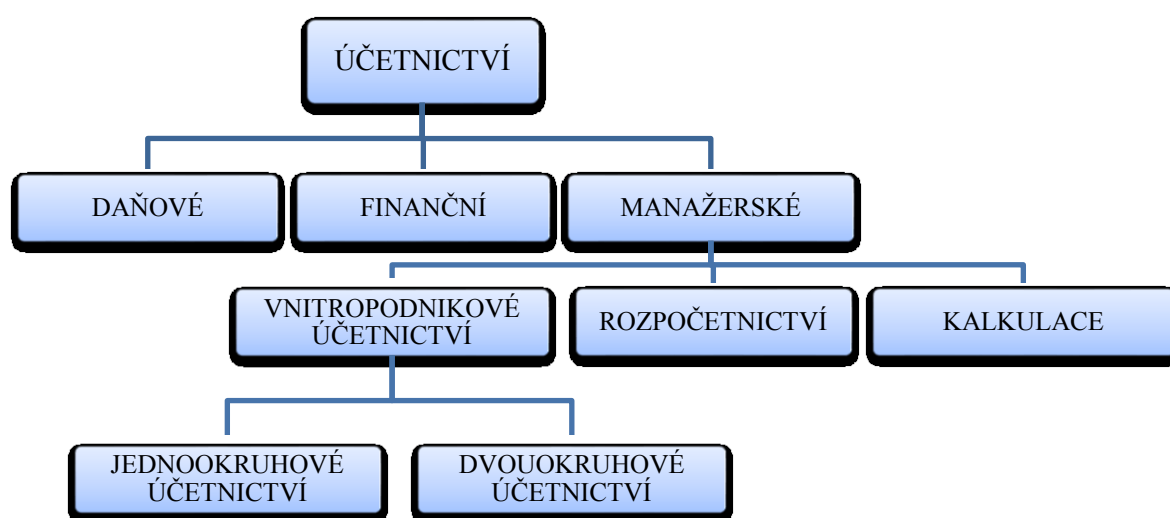
Účetnictví je v České republice regulováno státem prostřednictvím Ministerstva financí. Legislativní rámec účetnictví je dán zejména:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění,
- prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění,
- Českými účetními standardy pro podnikatele, dále „ČÚS“,
- zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění,
- zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění,
- zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění.

## 2.2 Subsystemy účetnictví

Účetní informace se dělí do tří relativně samostatných subsystemů: na účetnictví finanční, daňové a manažerské viz **obr. 2.1**. Tyto okruhy se mezi sebou liší jak obsahem, tak zejména svým cílem.

**Obr. 2.1:** Schéma účetních soustav



Zdroj: Vlastní zpracování

### 2.2.1 Daňové účetnictví

Daňové účetnictví (daňová evidence) je obdobou zrušeného jednoduchého účetnictví. Smyslem daňového účetnictví je zobrazit stejný proces jako u finančního účetnictví s ohledem na **správné vyjádření** základu daně z příjmů. Hlavním úkolem daňové evidence je poskytnout informace o:

- a) příjmech a výdajích,
- b) majetku a závazcích podnikatele.

Daňová evidence se nedívá jen na to, zda byl vynaložen nějaký výdaj, ale zda byl vynaložen za účelem dosažení příjmů (hledá daňové a nedaňové výdaje). Je upravena pouze **daňovými předpisy** (zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – § 7b). Daňové účetnictví je velice náročné. Hlavním důvodem jsou neustále změny legislativy.

### 2.2.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje informace o účetní jednotce jako celku. Je zaměřeno na získávání a poskytování ekonomických informací, které požadují zejména externí uživatelé (dodavatelé, státní orgány, veřejnost a další).

Finanční účetnictví představuje v podmínkách tržní ekonomiky základní pramen informací o finanční situaci podniku a jeho role je nezastupitelná. Předmětem finančního účetnictví je věrné a poctivé zobrazení majetku a závazků, nákladů a výnosů s cílem zjištění výsledku hospodaření účetní jednotky.

Pro finanční účetnictví je typické dodržování pravidelnosti sestavování účetních výkazů. Výkazy se musí sestavovat periodicky – ročně, čtvrtletně, měsíčně. Finanční účetnictví musí splňovat mimo jiné i podmínky pro **srovnatelnost** mezi jednotlivými podniky ve vykazovaných údajích. Proto je finanční účetnictví regulováno ze strany státu v podobě zákonných předpisů. [3]

### 2.2.3 Manažerské účetnictví

V odborné literatuře, která věnuje pozornost vymezení cílů a obsahu manažerského účetnictví, je zdůrazňována jeho hlavní role spočívající ve **zjišťování, třídění, analýze a prezentaci** informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici.

Definice manažerského účetnictví jsou zpravidla velmi obecné. Jako příklad je použita definice tří mezinárodně uznávaných autorů:

**„Manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů“.**<sup>2</sup>

Podrobnější struktura manažerského účetnictví vychází hlavně z toho, **jaký typ informací řídicím pracovníkům poskytuje**. Určující je zejména členění informací z hlediska jejich vztahu k **fázím rozhodovacího procesu**. Tento vztah byl také typický pro historický vývoj manažerského účetnictví.

**V první fázi** se takto zaměřené účetnictví orientovalo hlavně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a výnosů, a to nejprve podle jejich vztahu k prodáváním finálním výkonům, a později také ve vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za vynaložené náklady, resp. realizované výnosy odpovídají.

**Ve druhé fázi** dalo možnost takto rozčleněné skutečné náklady porovnat se žádoucím (plánovaným, rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem, a dát tak podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek.

**Ve třetí fázi** je základní snahou manažerského účetnictví rozšířit škálu poskytovaných informací o takové, které umožňují zhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje firmy. Typ těchto informací, zjednodušeně nazývaný „Co se stane, když...“, tak umožňuje využít účetní informace nejen pro běžné řízení podnikových výkonů, útvarů a procesů v podmínkách, kdy o základních parametrech podnikání již bylo rozhodnuto, ale i pro rozhodování o variantách jejich budoucího průběhu. [4]

Manažerské účetnictví zahrnuje subsystémy, ke kterým patří **kalkulace, rozpočetnictví a vnitropodnikové účetnictví**

---

<sup>2</sup> FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WÁGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0. Str. 25.

### Výstižné charakteristiky manažerského účetnictví:

- zaměřuje svou pozornost na data pro užití uvnitř podniku,
- přináší podrobnější informace potřebné pro řízení jednotlivých vnitropodnikových útvarů a činností,
- orientuje se na budoucnost,
- nemusí se řídit legislativně upravenými pravidly pro vedení účetnictví,
- zaměřuje svou pozornost na části podniku spíše než na podnik jako celek,
- manažerské účetnictví není podnik povinen vést.

Hlavní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím jsou shrnuty v následující **tab. 2.1**.

**Tab. 2.1:** Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

ÚČETNICTVÍ	FINANČNÍ	MANAŽERSKÉ
Předmět	<ul style="list-style-type: none"><li>stav a pohyb:<ul style="list-style-type: none"><li>- majetku</li><li>- závazků</li><li>- nákladů</li><li>- výnosů</li></ul></li><li>výsledek hospodaření</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>informace pro ekonomické řízení podniku</li></ul>
Uživatelé	<ul style="list-style-type: none"><li>externí</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>interní</li></ul>
Časová orientace	<ul style="list-style-type: none"><li>na minulost</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>na budoucnost</li></ul>
Cíl	<ul style="list-style-type: none"><li>minimalizace daňového zatížení</li><li>věrně a poctivě zaznamenat ekonomickou realitu podnik. subjektu</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>maximalizace zisku</li></ul>
Střediska	<ul style="list-style-type: none"><li>celková společnost</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>hospodářská střediska</li></ul>
Kontrola	<ul style="list-style-type: none"><li>vnější</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>vnitřní</li></ul>
Ceny	<ul style="list-style-type: none"><li>reálné</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>kalkulované</li></ul>
Jednotky	<ul style="list-style-type: none"><li>finanční</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>hodnotové i naturální</li></ul>
Úprava	<ul style="list-style-type: none"><li>regulované státem</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>neregulované</li></ul>
Obsah	<ul style="list-style-type: none"><li>syntetické účty, analytické účty</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>syntetické účty</li></ul>

Zdroj: Vlastní zpracování

## **2.3. Struktura manažerského účetnictví**

### **Vnitropodnikové účetnictví (nákladové)**

Vnitropodnikové účetnictví je informační systém, který zajišťuje informace pro řízení podniku a informace o výsledku hospodaření uvnitř účetní jednotky, tj. v jejích jednotlivých vnitropodnikových útvech.

Eviduje, třídí a analyzuje informace o podnikatelské činnosti do přehledů, výkazů, podkladů ústících do návrhů, jejichž posláním je přispět ke zkvalitnění řídicího procesu.

Zobrazuje stav daného podniku díky přesné alokaci nákladů a výnosů na jednotlivá střediska, výkony či procesy.

Využívá tradičních prvků účetní metody:

- podvojnost a souvztažnost,
- dokladovost,
- oceňování,
- inventarizace.

### **Rozpočetnictví**

Rozpočetnictví zpracovává číselné informace jako podklad pro podnikové plánování a rozhodování. Zpracovává informace z jednotlivých hospodářských středisek, které předběžně sestavují plány svých nákladů a výnosů na příští období. Rozpočetnictví představuje důležitou složku pro finanční rozhodování podniku.

### **Kalkulace**

K řízení nákladů je nezbytné jejich sledování i z hlediska věcného, tj. podle výkonů nebo výrobků a služeb. V kalkulaci jsou vyčísleny vlastní náklady a ostatní složky ceny na jednici jednotlivých výkonů.

## 2.4 Vnitropodnikové účetnictví (nákladové)

Finanční účetnictví sleduje hospodaření účetní jednotky jako celku. Pro některé záznamy ale potřebuje získat údaje, které samo o sobě zajistit nedokáže nebo alespoň ne v dostatečném rozsahu a podrobnosti. Proto hlavně ve větších podnicích, které bývají členěny do vnitropodnikových útvarů, je potřeba zavést ještě další evidenci, která bude sledovat hospodaření účetní jednotky právě podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých druhů výkonů.

Tuto roli plní **vnitropodnikové účetnictví**. Vnitropodnikové účetnictví se v jednotlivých útvarech (hospodářských střediscích) zaměřuje především na sledování nákladů a výnosů. Mnohdy se mu proto také říká nákladové účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví upravuje **ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech** (bod 2.5).

Jeho strukturu si stanovuje společnost tak, jak nejlépe vyhovuje potřebám řízení společnosti, aby odpovědní pracovníci měli k dispozici informace potřebné pro své rozhodování.

Vnitropodnikové účetnictví je systém, který poskytuje různým složkám firmy informace potřebné k vedení firmy a všech jejích částí. Vnitropodnikové účetnictví zahrnuje nejen účetní informace, ale slouží k lepšímu získání přehledu o všech činnostech firmy i ostatním organizačním složkám, které s chodem firmy souvisí a jsou jeho součástí.

### **Hlavní úkoly vnitropodnikového účetnictví:**

- Pro potřeby finančního účetnictví zabezpečit průkazné podklady:
  - o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
  - pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
  - pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností;
- Zajistit podklady pro kontrolu hospodaření jednotlivých středisek, často i za kratší období, než je účetní období stanovené zákonem o účetnictví;
- Zabezpečit následnou kontrolu nákladů:
  - porovnáním skutečných nákladů zjištěných ve vnitropodnikovém účetnictví s rozpočtovými náklady,
  - porovnáním výsledných kalkulací s kalkulacemi předběžnými;
- Poskytovat informace pro vnitropodnikové řízení. [10]

**Cílem** vnitropodnikového účetnictví je:

- poskytovat jasné údaje pro finanční účetnictví,
- umožňovat informace o nákladech, případně o výnosech jednotlivých vnitropodnikových útvarů z hlediska odpovědnosti za jejich vznik,
- získat údaje pro vypracování výsledných kalkulací a pro efektivní kontrolu nákladů,
- poskytovat informace interním uživatelům pro rozhodovací procesy,
- plnit úkoly, které na ně klade legislativa.

Nejdůležitější **funkcí** vnitropodnikového účetnictví je evidovat systematicky náklady spadající do zúčtovacího období. Kromě toho plní ještě další důležité funkce, a to:

- a) **informační funkce** – je tradičním úkolem. Tvoří důležitý informační a řídicí nástroj celkového podnikového dění. Hlavním cílem informační funkce je správně a kvalitně evidovat náklady a následně tyto náklady ocenit,
- b) **zjišťovací funkce** – zjištěné hodnoty v rámci vnitropodnikového účetnictví předávají důležité veličiny pro vedení podniku, pro stanovení vlastních celkových nákladů, vytvoření ceny, plánování využití kapacity, určení předpokládaného výsledku,
- c) **normovaná funkce** – znalost aktuálního objemu nákladů a jejich vývoje ve srovnání s minulostí umožňuje vysvětlení trendu vývoje v budoucnosti. Běžné hodnoty představují pokus stanovit průměr na základě srovnávaných údajů probíhajícího účetního období. Pro stanovení budoucí plánované hodnoty je nezbytné zohlednit historický vývoj běžných nákladů, ale současně zahrnout i předpokládané hodnoty.
- d) **kontrolní funkce** – kontrola znamená trvalé srovnávání reálných a požadovaných hodnot z hlediska hospodárnosti (výnos s ohledem na použité množství) a produktivity (technicky kvalitativní výnosnost).
- e) **analytická funkce** – touto funkcí je nejčastěji zjištěno, jak vysoké byly skutečné náklady a jaké odchylky jsou vykazovány u jednotlivých nákladových druhů (v peněžních jednotkách nebo procentech). [6]



### 2.4.1 Náklady

V ekonomii, podnikání a účetnictví představuje náklad spotřebování ekonomického zdroje, které je i obvykle spojené se současným nebo budoucím výdejem peněz. Náklady jsou vymezeny jako účelné a účelové vynaložení prostředků a práce při zhotovení výrobků nebo provedení výkonů, které tvoří předmět hlavní podnikatelské činnosti v podniku.

Nákladem je hodnota, která byla nějakou osobou vynaložena. Náklady snižují ekonomický přínos, což se odrazí v úbytku aktiv nebo snížení jejich hodnoty nebo vznikem či zvýšením závazků.

#### **Znaky nákladů:**

- a) účelnost** – znamená racionalitu ve vynakládání, která by měla být přiměřená výsledku činnosti – má těsnou vazbu na tzv. hospodárnost vynakládaných prostředků,
- b) účelovost** – vyjadřuje vztah k výkonu, snahu o zhodnocení spotřebovaných zdrojů – má těsnou vazbu na efektivnost vynakládaných prostředků,
- c) ocenění** – spotřebovaných výrobních činitelů je provedeno cenami platnými:
  - v době pořízení – tzv. historické pořizovací ceny,
  - v současnosti – tzv. reprodukční pořizovací ceny,
  - v budoucnosti – odhad ceny.

Podmínkou efektivního řízení nákladů je jejich podrobnější členění. Individuální členění jsou zásadní pro posuzování a řízení jak hospodárnosti a účinnosti, tak i jednotlivých faktorů, a to na úrovni podnikové i vnitropodnikové. Jedná se zejména o tato členění [4]:

- druhové,
- účelové,
- členění dle způsobu kontroly hospodárnosti,
- podle odpovědnosti za jejich vznik,
- kalkulační,
- v závislosti na objemu produkce.

Vedle uvedených hledisek se náklady ještě zpravidla člení na **externí** a **interní** náklady. **Externí náklady** vznikají na hranici podniku s vnějším okolím. Přicházejí do podnikové spotřeby jako realizované výkony jiných subjektů.

**Interní náklady** vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů vyrobených uvnitř podniku. Vznikají tedy na základě vnitřních vazeb v podniku.

### **Druhové členění nákladů**

Jednotlivé náklady jsou soustředěny do stejnorodých skupin – nákladových druhů. Z hlediska účetnictví druhové členění odpovídá 5. účtové třídě účetní osnovy. Sleduje prvotní formu nákladů při jejich vstupu do hospodářské činnosti. Odpovídá na otázku – co bylo spotřebováno? Mezi základní nákladové druhy patří **spotřeba materiálu**, **spotřeba výkonů**, spotřeba prací a služeb, **mzdové** a ostatní osobní náklady, **odpisy** dlouhodobého majetku a finanční náklady.

### **Účelové členění nákladů**

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů, s úzkou vazbou k vlastnímu procesu tvorby výkonů, tedy s věcnými a technickoeconomickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. Členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je prvním krokem v podrobném účelovém členění nákladů.

- **Náklady technologické** jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané technologií dané činnosti, daného výkonu. Příkladem je spotřeba základního materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřeba energie technologického zařízení a jeho odpisy.
- **Náklady na obsluhu a řízení** jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. K tomuto typu nákladů patří např. náklady na provoz budov (topení, osvětlení, atd.), mzdy řídicích pracovníků atd.

### **Členění dle způsobu kontroly hospodárnosti**

**Jednicové náklady** jsou částí technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu a bezprostředně souvisí s konkrétní jednotkou výkonu. Na základě rozpoznání příčinné souvislosti vzniku výkonu a jeho jednicových nákladů je možné stanovit **nákladový úkol** jednicových nákladů pomocí **norem spotřeby** ekonomických zdrojů (spotřeby materiálu, práce, energie, služeb) a **ocenění** této naturální spotřeby.

**Režijní náklady** tvoří část technologických nákladů, která souvisí se zabezpečením konkrétního druhu výkonu nebo skupiny výkonů vlastním technologickým procesem a veškeré náklady na zajištění, obsluhu a řízení. Zjišťují se nepřímou a existuje řada metod pro jejich výpočet, respektive pro přiřazení podílu režie na jeden výrobek, službu, apod. S režijními náklady je spojena větší obtížnost kontroly těchto nákladů než s náklady jednicovými.

### **Členění podle odpovědnosti za jejich vznik**

Při řízení hospodárnosti a efektivnosti může docházet k vyjádření vztahu nákladů a konkrétního vnitropodnikového útvaru, v němž aktivita probíhá. Základem členění nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění podle místa vzniku nákladů. Vnitropodnikové útvary, které na sebe vážou náklady odpovědnostně přiřazovány, se nazývají **odpovědnostní střediska**. Následující základní typy odpovědnostních středisek:

- nákladově řízené,
- ziskové,
- rentabilitní,
- investiční,
- výnosové,
- výdajové.

### **Kalkulační členění**

Pomocí kalkulačního členění se řeší např. úlohy:

- vyrobit nebo koupit daný výrobek, práci nebo službu,
- preferovat či potlačit výrobu daného výkonu,
- jaké budou nebo jsou náklady na daný výrobek,
- jaký bude limit ceny daného výrobku.

Toto členění je zvláštním typem účelového členění nákladů, v rámci něhož se posuzuje souvislost (přímá nebo nepřímá) nákladů s určitým výkonem. Jedná se o jedno z nejsložitějších členění nákladů vůbec. Jeho složitost je daná množstvím vazeb ke konkrétnímu výkonu.

**Přímé náklady** souvisejí s určitým druhem výkonu, jejichž výše je na daný výkon zjištělná. Zjištělnost je dána možností vážení spotřeby, měření, existencí normy.

**Nepřímé náklady** nelze zjistit na daný výkon. Vypočítávají se též na jednici výroby, ale jde o složité výpočty, pro něž existuje celá řada metod (např. kalkulace dělením, kalkulace přiřázková).

### **Členění nákladů v závislosti na objemu produkce**

Při změně objemu činnosti (např. výroby) se nechovají všechny náklady stejně, jednotlivé skupiny nákladů se mění odlišně. Při krátkodobém pozorování je důležité, zda se sledují náklady celkové, nebo náklady průměrné. Dle toho, jak se mění výše nákladů vzhledem ke změně objemu činnosti, se náklady dělí na:

- **Fixní náklady** – výše těchto nákladů není závislá na objemu výroby v rámci určité výrobní kapacity, kterou jsou schopny zajistit. V reálném životě se fixní náklady projevují jako dlouhodobě vytvořená kapacita (stroje, budovy, aj.), která se aktivně účastní výrobního procesu. Příkladem jsou odpisy dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku, nájemné, úroky, mzdy a platy řídících a správních pracovníků atd.
- **Variabilní náklady** se mění v bezprostřední závislosti na množství výkonů, jsou tedy náklady opakovaně vkládanými. Např. spotřeba základního materiálu, spotřeba tzv. technologické energie, dopravné atd.

## **2.5 Rozpočetnictví**

**Rozpočtem** se rozumí kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě. **Rozpočetnictví** je ze své podstaty zaměřeno na budoucnost a ve své soustavě rozpočtů modeluje budoucí průběh transformačního procesu podniku. Zpracovává číselné informace jako podklad pro podnikové plánování a rozhodování.

Jak už bylo zmíněno rozpočetnictví je součástí manažerského účetnictví a je zaměřeno na budoucnost.

Řídící pracovníci využívají rozpočetnictví pro řízení podniku, tzn. pro řízení vztahů a vazeb procesu tvorby výkonů, které jsou v podniku vytvářeny v souladu s požadavky zákazníků, celou řadu nástrojů, jež jsou vzájemně propojeny v systém plánů a rozpočtů.

Rozpočetnictví představuje relativně samostatnou problematiku, jejímž těžištěm je **sestavení a vyhodnocování rozpočtů**.

Kvalitně sestavit rozpočet vyžaduje nejen zkoordinovat veškeré činnosti podniku (marketing, logistika, výroba, distribuce a prodej) do jednoho celku, ale vytvořit podmínky pro ekonomicky racionální průběh těchto činností.

V souladu se zaměřením rozpočetnictví jak na podnik jako celek, tak i na jeho vnitřní dimenzi obsahuje systém rozpočetnictví:

- **celopodnikové rozpočty**, jimiž se rozumí rozpočty, sestavované za podnik jako celek a tedy stanovící úkoly podniku jako celku. Mezi celopodnikové rozpočty patří tři nejdůležitější součástí tzv. hlavního podnikového rozpočtu, kterými jsou rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků
- **střediskové rozpočty**, kdy rozpočty se omezují na stanovení úkolů pro konkrétní středisko a na kontrolu plnění tohoto úkolu. [3]

Způsob sestavení rozpočtů nákladů se liší v tom, zda jde o náklady **přímé** (jednicové) nebo **nepřímé** (režijní).

Rozpočtování přímých nákladů se týká výrobních středisek. Tyto náklady se dají **přesně určit na kalkulační jednici**. Podkladem pro sestavení rozpočtu jsou:

- **operativní plán výroby** – určuje, jaké výkony a v jakém množství bude výrobní středisko vyrábět,
- **technickohospodářské normy** – (zejména normy spotřeby přímého materiálu, přímých mezd na jednotku výkonu – tzv. kalkulační jednici).

Rozpočtování nepřímých nákladů je obtížnější než u rozpočtování přímých nákladů, neboť **nemají přímý vztah k objemu výkonů**. Jsou společné pro více druhů výkonů a nazývají se **režie**. Režijní náklady lze rozdělit na **stálou složku závislou na čase** (odpisy) a **složku úměrnou objemu produkce** (spotřeba režijního materiálu). Proto, aby mohl podnik sestavit rozpočet režii, musí znát jejich **strukturu**.

Podkladem pro rozpočtování režijních nákladů mohou být:

- technickohospodářské normy (např. spotřeba některého režijního materiálu),
- odpisový plán,
- plán stavu TH pracovníků apod.

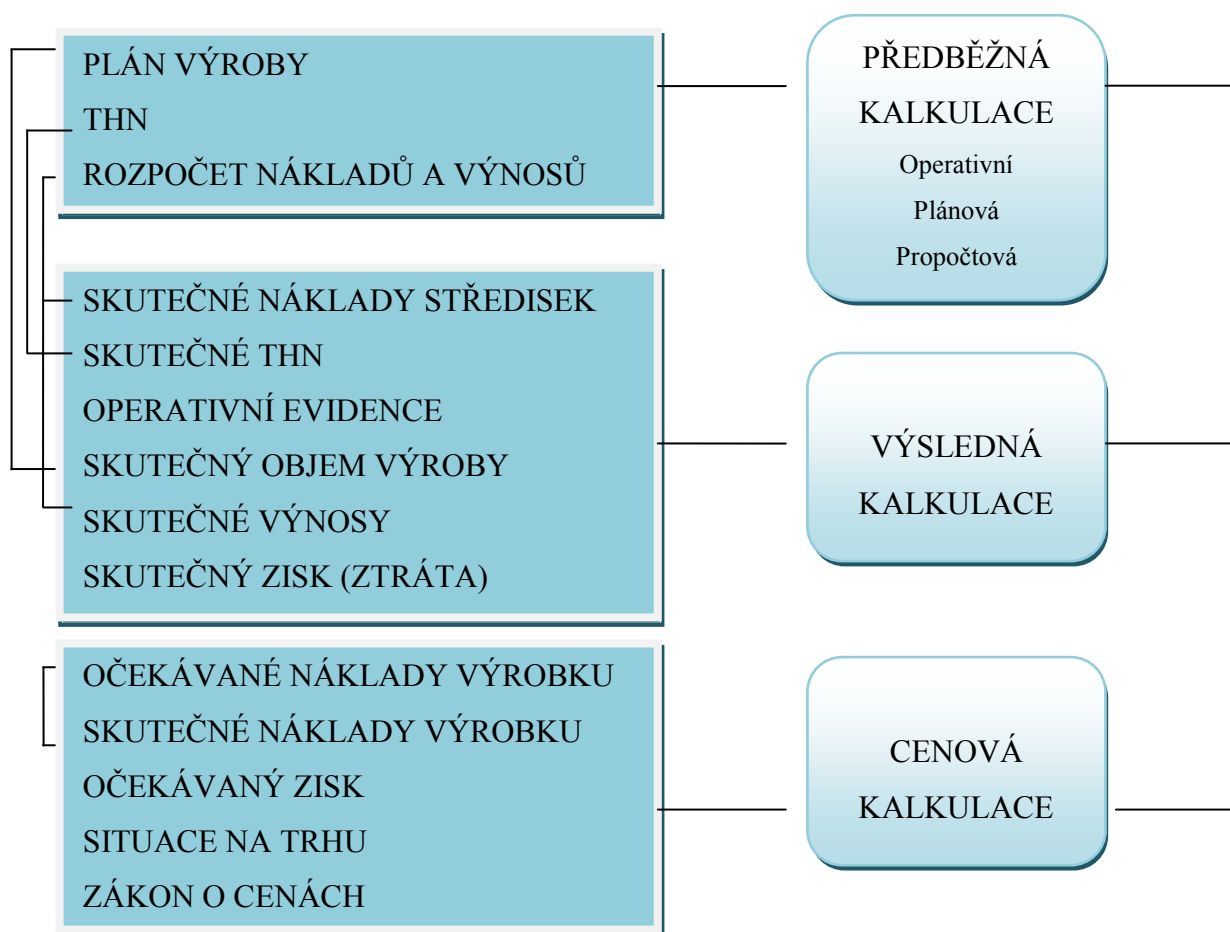
Tam, kde tyto normy nelze stanovit nebo neexistují ani plány je nutno vyjít z údajů minulých let s přihlédnutím k očekávaným změnám v objemu plánovaných výkonů a cenovým změnám.

**Kontrola rozpočtu** se provádí porovnáním skutečně vynaložených nákladů (dosažených výnosů) s jejich předem stanovenou (rozpočtovou) výší. V důkladném členění do konkrétně vymezených skupin nákladových (výnosových) položek, mohou řídicí pracovníci zjistit, které náklady (výnosy) se vyvíjejí podle rozpočtu, a kterým je proto nutno věnovat pozornost. Rozpočet napomáhá řídicím pracovníkům při ovlivňování a kontrole činnosti, za kterou jsou zodpovědní. [1]

## 2.6 Kalkulace

Na následujícím **obr. 2.2** je zobrazena základní informační základna, potřebná pro jednotlivé druhy kalkulací.

**Obr. 2.2:** Informační základna<sup>3</sup>



<sup>3</sup>MRUZKOVÁ, J. *Interní studijní materiál k předmětu Náklady, kalkulace, ceny*. Str. 15.

Kalkulace je jednou ze složek zmíněného manažerského účetnictví. Kalkulace nákladů představuje proces, při kterém se stanovuje výše nákladů, ceny, marže zisku, event. jiné hodnotové veličiny, na tzv. **kalkulační jednici**. Kalkulační jednice je elementární jednotka výkonu, např. 1 ks, 1 kg, 1 hodina apod. Jedná se tedy o takovou jednotku, na kterou má smysl zjišťovat náklady.

Při sestavování kalkulace se pracuje s tzv. **kalkulačními písemnostmi**, mezi které patří **kalkulační listy** (kalkulační zápisy) a **kalkulační doklady**.

Význam a využití kalkulace se projevuje v celé řadě úloh:

- při **řízení hospodárnosti** jednicových (případně i variabilních režijních) nákladů kalkulace umožňují porovnávat skutečné a předem stanovené náklady a kontrolovat hospodárnost při jejich vynakládání,
- při **tvorbě vnitropodnikových cen**, na jejichž základě lze ocenit interní výkony a vyjádřit tak interní náklady a výnosy středisek,
- při **návrhu cen externím odběratelům**,
- při sestavování **plánů a rozpočtů**,
- pro **ocenění aktiv vytvořených vlastní činností**,
- **časovým horizontem**, ke kterému se vztahují, tj. zda kalkulace vyjadřuje skutečné náklady vynaložené na kalkulační jednici (výsledná kalkulace), nebo zda kalkulace stanovuje předpokládané náklady na jednotku výkonu a slouží jako nákladový úkol (předběžná kalkulace). [2]

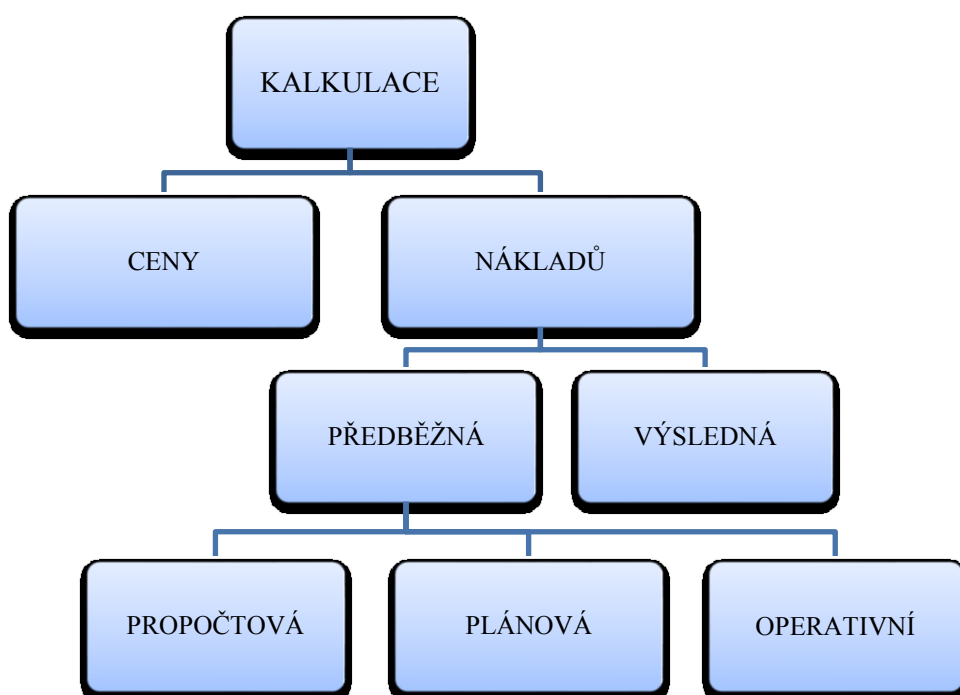
### 2.6.1 Kalkulační systém

Kalkulace finálních výkonů, polotovarů, činností, dílčích aktivit a operací je samozřejmě informačním nástrojem s velkým rozsahem možného využití. Používá se především pro **rozhodování, stanovení cen a jako nástroj řízení hospodárnosti**. Všechny v podniku sestavované kalkulace a vazby mezi nimi tvoří často velmi rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Jednotlivé **prvky** tohoto systému – kalkulace se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotci, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle **doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu** jejich využití.

V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení to, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého (taktického) řízení, preventivního, běžného (operativního) řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů.

Z tohoto hlediska lze jednotlivé kalkulace tvořící kalkulační systém rozčlenit způsobem, jenž je zachycen na **obr. 2.3**.

**Obr. 2.3:** Kalkulační systém



Zdroj: Vlastní zpracování



## 2.6.2 Kalkulace nákladů

Kalkulace nákladů se v zásadě dělí na **dvě základní skupiny**, a to na:

➤ **Předběžné kalkulace** jsou sestavovány před zahájením výroby a obsahují náklady pouze plánované. Podkladem pro její vypracování jsou technickohospodářské normy a rozpočty režijních nákladů. Vychází např. z norem spotřeby a norem pracnosti, ze zkušeností z minulých období, z odhadů, z rozpočtů nepřímých (režijních) nákladů apod. Hlavním cílem předběžné kalkulace je zjistit, jaké náklady budou vynaloženy na vznik (výrobu) kalkulační jednotice a zda se tedy vůbec vyplatí např. výrobek vyrábět.

➤ **Výsledné kalkulace** se sestavují po ukončení výroby a obsahují náklady skutečné. Výsledná kalkulace je nástrojem následné kontroly hospodárnosti. Vyjadřuje v podstatě skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu vyráběnou v určité sérii, zakázce či v celkovém množství výkonů vyrobených za období.

Do předběžné a výsledné kalkulace nelze zahrnout některé druhy nákladů, tzv. **nekalkulovatelné náklady**, u kterých vedení společnosti nepředpokládá, že nastanou. Mezi takovéto náklady patří pokuty a penále, manka a škody, mimořádné náklady, odpis pohledávky, kurzové ztráty. [3]

Předběžné kalkulace lze dále členit podle zdroje, z kterého se při sestavování kalkulace vycházelo, na:

- **propočtová kalkulace** – se sestavuje u nových nebo inovovaných výrobků. Vyjadřuje předběžně stanovené náklady kalkulační jednotice. Sestavuje se v podmínkách, kdy nejsou ještě k dispozici přesné normy, a kdy by jejich sestavení bylo nevhodné;
- **plánová kalkulace** – vyjadřuje průměrné náklady, jichž se má dosáhnout u určitého výrobku v plánovacím období. Vychází tedy z výrobních, technologických a organizačních podmínek známých v období sestavování plánu;
- **operativní kalkulace** – vyjadřuje úroveň předem stanovených nákladů na kalkulační jednotici v konkrétních technických, technologických a organizačních podmínkách daného podniku určených technickou přípravou výroby pro zhotovení výrobku. Ze všech typů je tato kalkulace nejpřesnější.

### 2.6.3 Cenová kalkulace

Relativně samostatnou oblast rozhodovacích úloh zajišťuje informacemi kalkulace ceny. Od kalkulace nákladů se liší zejména výchozím přístupem: zatímco kalkulace nákladů odráží žádoucí či skutečné toky vzniku nákladů, cenová kalkulace naopak zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněné ve formě výnosů. [4]

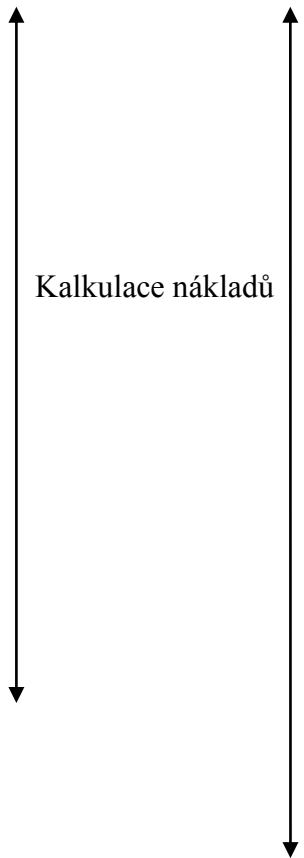
Cenová kalkulace vyjadřuje kalkulaci prodejní ceny výkonu, obsahuje i kalkulovaný zisk. Většina výkonů je určena k prodeji mimo podnik (externí výkony). Jejich cena vzniká v tržní ekonomice na základě vzájemného působení nabídky a poptávky. V tržních podmínkách se cenová kalkulace používá jako podklad pro jednání se zákazníkem, pro nabídky do soutěží a výběrových řízení – **tzv. nabídková cena**.

Cenová kalkulace v centralizovaném systému řízení vychází z předpokládaných nákladů, ke kterým se přičítá kalkulovaný zisk. Taková kalkulace vyjadřuje sice náklady výrobce a jeho podmínky, ale nevypovídá o přiměřenosti těchto nákladů vzhledem k tržní ceně, za kterou dané výkony budou prodány. Také tyto náklady a vykalkulovaná cena nezaručují vytvoření předpokládaného kalkulovaného zisku.

## 2.7 Kalkulační vzorec

Struktura nákladů je určena tzv. **kalkulačním vzorcem**. Jeho struktura se odvíjí od druhu výroby či obchodu, např. kalkulační vzorec pro výrobky bude odlišný od kalkulačního vzorce služeb nebo se bude lišit u větších či menších podniků. Každá účetní jednotka má svůj vlastní kalkulační vzorec, avšak veškeré kalkulační vzorce vycházejí z tzv. **typového kalkulačního vzorce**, který má následující podobu:

1. přímý materiál		
2. přímé mzdy		
3. ostatní přímé náklady		
4. výrobní režie		
5. zásobovací režie		
<hr/>		
$\Sigma$ (1-5) vlastní náklady výroby		
6. Správní režie		
<hr/>		
$\Sigma$ (1-6) vlastní náklady výkonu		
7. Odbytová náklady režie		
<hr/>		
$\Sigma$ (1-7) úplné vlastní náklady výkonu		
8. Zisk (ztráta)		
<hr/>		
$\Sigma$ (1-8) prodejní cena		
DPH a spotřební daně		
<hr/>		
Konečná prodejní cena		



## 2.8 Členění kalkulací podle kalkulační techniky

**Kalkulačními technikami** se rozumí různé způsoby používané pro vyčíslení výše a struktury vlastních nákladů na kalkulační jednici. Jedná se přitom zejména o způsob vyčíslení nepřímých nákladů na výkon. O konkrétním výběru kalkulační techniky rozhoduje zejména charakter **výrobního procesu a výkonů**

### 2.8.1 Kalkulace dělením prostá

Tento postup lze použít, jedná-li se o naprosto **stejnorodé výkony** - kalkulační jednice. Je typický pro **homogenní výrobu s jedním druhem výkonu**, přičemž jednotlivé na sebe navazující výrobní operace tvoří jednotný, uzavřený technologický celek. Např. těžba v dolech, kamenolomech, úprava vody ve vodárnách, výroba elektrické energie ve vodní elektrárně, výroba páry v teplárně. Využívá se rovněž při sestavování kalkulací unikátních výrobků.

### 2.8.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Kalkulační technika se používá při sestavování kalkulací výroby nákladově nestejných výrobků, kde se při **stejném technologickém procesu vyrábí několik výrobků**, které se **liši určitými parametry**, jako např. velikostí, tvarem, hmotností, pracností apod. Jedná se tedy o homogenní výroby s více druhy výkonů. Příkladem takového výrobního procesu může být výroba nábytku, např. stolů, kdy jednotlivé stoly se liší použitým materiálem, tvarem nebo velikostí. Rozvržení režijních nákladů se zajistí pomocí poměrových čísel. Tato čísla vyjadřují poměr mezi náklady na jednotlivé druhy výrobků. Pro výpočet poměrových čísel se zvolí za základ jeden z výrobků, který dostane poměrové číslo 1, náklady na ostatní výrobky se pak k němu přepočítají.

### 2.8.3 Kalkulace přírážková

Tato technika se používá v průmyslových výroбах, kdy se vyrábí více výrobků (výkonů), které jsou výsledkem **různorodého technologického postupu**. Postup se tedy používá ve výroбах s heterogenními výkony. Protože výrobky jsou zpracovávány různými postupy a výrobními operacemi, **mění se i poměr nákladů mezi výrobky**, takže není možno v tomto případě zvolit pro vytvoření kalkulace kalkulační techniku dělením s poměrovými čísly (předpokládá stálé poměry nákladů mezi výrobky).

Příkladem takového výrobního procesu může být strojírenská výroba, elektrotechnická výroba nebo výroba odlitků. Např. při výrobě odlitků dochází při jejich výrobě k různým výrobním operacím s využitím různého výrobního zařízení – např. různé způsoby odlévání (ruční – strojové), různé způsoby čištění odlitku atd.

Režijní náklady na kalkulační jednici se potom stanoví pomocí přírážky, vyjadřující poměr těchto nákladů k rozvrhové základně. Tuto základnu si stanoví účetní jednotka sama, přičemž snahou bývá zvolit takovou rozvrhovou základnu, která by byla k rozvrhovaným režijním nákladům přímo úměrná. **Rozvrhová základna** může být zadána buď **v peněžním vyjádření** (např. přímé mzdy, přímý materiál) nebo **v naturální podobě** (např. strojové hodiny, normohodiny práce výrobních dělníků).

- a) Pokud je rozvrhová základna peněžní, počítáme režijní přírážku v % z této základny.

**Výpočet režijní přírážky:**

$$p_n = \frac{\text{NEPŘÍMÝ NÁKLAD}_n}{\sum_v \text{RZ}_v} \times 100 \quad (2.1)$$

Zdroj: [11]

#### **Vysvětlivky:**

**$p_n$**  - přírážka n-tého nákladového druhu nepřímého nákladu (%)

**NEPŘÍMÝ NÁKLAD<sub>n</sub>** - rozvrhovaný nepřímý náklad n-tého nákladového druhu (Kč)

**RZ<sub>v</sub>** - peněžní rozvrhová základna v-tého výrobku (Kč)

**Přírážka** vyjadřuje kolik % daného nepřímého nákladu připadá na 1 Kč peněžní rozvrhové základny.

- b) Pokud je rozvrhová základna naturální, počítá se tzv. režijní sazba v Kč na jednotku rozvrhové základny.

**Výpočet režijní sazby:**

$$s_n = \frac{\text{NEPŘÍMÝ NÁKLAD}_n}{\sum_v \text{RZ}_v} \quad (2.2)$$

Zdroj: [11]

**Vysvětlivky:**

$s_n$  - sazba nepřímých nákladů n-tého nákladového druhu (Kč/jedn. rozvrhové základny)

$\text{NEPŘÍMÝ NÁKLAD}_n$  - rozvrhovaný nepřímý náklad n-tého nákladového druhu (Kč)

$\text{RZ}_v$  - naturální rozvrhová základna v-tého výrobku (jedn. rozvrhové základny)

**Sazba** vyjadřuje, kolik nepřímých nákladů dané položky připadá na jednu jednotku naturální rozvrhové základny.

## **2.9 Členění kalkulací podle hlediska zahrnutých nákladů**

Podle hlediska zahrnutých nákladů se kalkulace člení na **kalkulace s úplnými náklady** a na **kalkulace s neúplnými náklady**.

### **2.9.1 Kalkulace úplných nákladů**

Kalkulace úplných nákladů vyjadřuje buď předběžné nebo skutečné **úplné vlastní náklady** při **daném** objemu výkonů.

Vzhledem k tomu, že na kalkulační jednici jsou dovedeny veškeré náklady, označuje se také tato kalkulace jako **absorpční**. Výchozí filosofie kalkulace úplných nákladů předpokládá, že jednotlivý výkon vyvolává **fixní** i **variabilní** náklady. Znamená to, že úplné vlastní náklady kalkulační jednice jsou vlastně **průměrnými celkovými náklady**, které se rovnají součtu průměrných variabilních a fixních nákladů na jednotku výkonu.

Mezi **negativa** kalkulace úplných nákladů patří např.:

- statická vypovídací schopnost,
- kalkuluje společné náklady nesourodým skupinám výkonů,
- zobrazuje informace o skutečných nákladech až se zpožděním atd.

### 2.9.2 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů dovádí na kalkulační jednici pouze přímé nebo variabilní náklady.

Omezení pro využití kalkulace úplných nákladů v oblasti krátkodobých rozhodnutí jsou eliminována právě existencí kalkulací neúplných nákladů. Jejich **základní princip** spočívá v přiřazení výkonům jen těch nákladů, které jsou poměrně snadno na výrobek přiřaditelné, event. zjistitelné. To jsou právě náklady přímé nebo variabilní. Tyto kalkulace jsou také označovány jako **kalkulace variabilních** nebo **dílčích nákladů**.

Mezi **negativa** kalkulace neúplných nákladů patří např.:

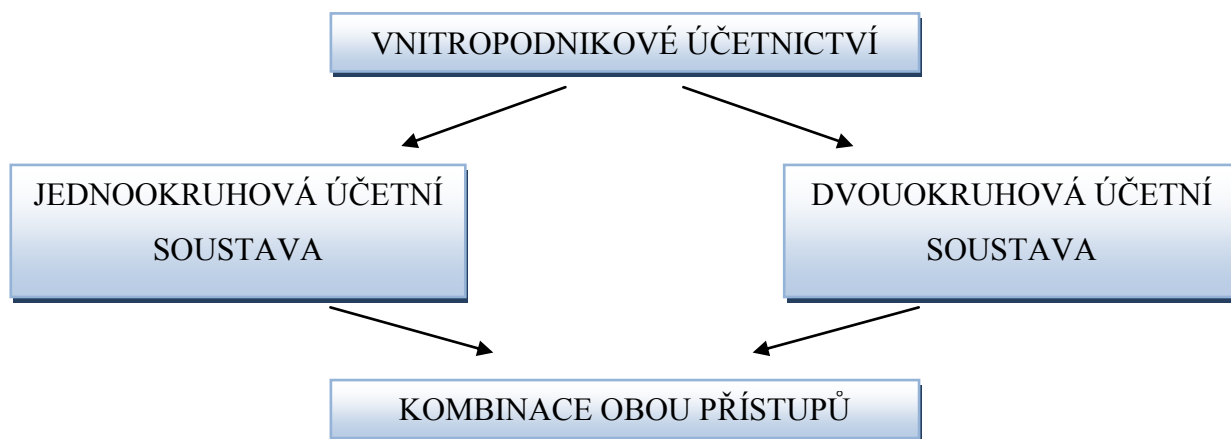
- neuvažuje o výši podílu fixních nákladů na výkon,
- nevyhodnocuje výsledný zisk na jednotku výkonu,
- neumožňuje stanovit jeho cenu atd.

### 3. Formy a vedení vnitropodnikového účetnictví

Nejdůležitější otázkou vytvoření konkrétního systému nákladového účetnictví je otázka obsahu účetních informací, otázka pojetí nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, vlastního kapitálu, příjmů a výdajů, jejich odlišnost od účetních informací finančního účetnictví. Řešení otázky, jak zpracovávat účetní informace, aby došlo k naplnění požadavků jednotlivých uživatelů, představuje v dnešní době širokou a samostatnou problematiku, která je předmětem zájmu disciplín zaměřujících se na oblast tvorby komplexních ekonomických informačních systémů. [1]

Při tvorbě podnikových informačních systémů se vychází ze tří koncepčních přístupů k organizaci vztahu finančního a nákladového účetnictví, pro které se používá označení **jednookruhová soustava**, **dvouokruhová soustava** nebo **kombinovaná soustava účetních informací** viz obr. 3.1.

**Obr. 3.1:** Formy vnitropodnikového účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování



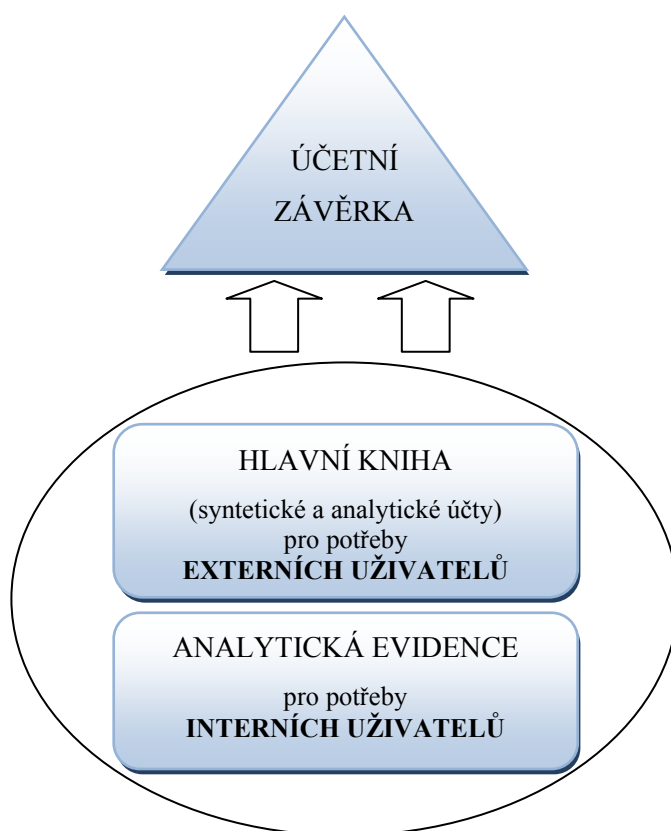
### 3.1 Jednookruhová účetní soustava

V **jednookruhové účetní soustavě** se sledují běžné náklady a výnosy podle vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek) na analytických účtech nebo v analytické evidenci účtové třídy 5 - Náklady a 6 - Výnosy.

Existuje jeden účetní okruh, ve kterém se zaznamenávají veškeré transakce a který umožňuje získávat informace dle požadavků uživatelů. Základním předpokladem fungování jednookruhové soustavy je vytvoření **systematické analytické evidence**, jednak z hlediska **věcné náplně** účtů, jednak z hlediska jednotlivých **útvárů a výkonů**.

Jednookruhové účetnictví je zpravidla řešeno tak, že druhotné náklady a výnosy (vnitropodnikové převody) se evidují ve vnitropodnikovém účetnictví vždy podvojným zápisem pomocí účtu v účtových skupinách 59 a 69 (obvykle účty 599 a 699). U těchto účtů je vedena analytická evidence podle jednotlivých hospodářských středisek. Jejich vzájemné saldo je nulové.

**Obr. 3.2:** Jednookruhová účetní soustava



Zdroj: Vlastní zpracování

### Příklad – účtování v jednookruhové účetní soustavě

Společnost Zrcadlo, s.r.o. s hromadnou výrobou vyrábí jeden druh výrobku (zrcadla).

Podnik má následující **ekonomické členění**:

10	stř. Hlavní výroba	pro účtování přímých nákladů	
20	stř. Výrobní režie	pro účtování výrobní režie	
30	stř. Údržba	pro účtování nákladů údržby	
40	stř. Správa	pro účtování správní režie	
50	stř. Odbyt	pro účtování odbytové režie	realizuje i prodej

Středisko Doprava pracuje pouze pro vlastní podnik. Společnost Zrcadlo, s.r.o. vyrábí v daném měsíci výrobek s touto kalkulací:

#### KALKULACE:

Přímý (jednicový) materiál	200 Kč
Přímé (jednicové) mzdy	180 Kč
Výrobní režie 110% z přímých mezd	198 Kč
<b><i>Vlastní náklady výroby</i></b>	<b>578 Kč</b>
Správní režie 60% z přímých mezd	108 Kč
<b><i>Vlastní náklady výkonu</i></b>	<b>686 Kč</b>
Odbytové náklady	14 Kč
<b><i>Úplné vlastní náklady výkonu</i></b>	<b>700 Kč</b>
Kalkulovaný zisk	150 Kč
<b>Prodejní cena bez DPH</b>	<b>850 Kč</b>

#### Ocenění:

Hotové výrobky – na úrovni **vlastních nákladů výroby**. Nedokončená výroba ani polotovary nejsou.

Počáteční stav hotových výrobků na skladě činí 200 ks za 115 600 Kč. Společnost za dané období vyrobila 1 000 ks hotových výrobků, z toho 1 200 ks výrobků prodala.

Společnost účtuje na základě účtového rozvrhu uvedeného v **příloze č. 1**.

V daném období vznikly ve střediscích tyto náklady:

č.	text	ve středisku	částka v Kč	účetování	
1	Spotřeba přímého materiálu	10	190 000	501.10/112	Skutečné prvotní náklady
2	Přímé mzdy	10	175 000	521.10/331	
3	Režijní mzdy	20	50 000	521.20/331	
		30	17 000	521.30/331	
		40	79 000	521.40/331	
		50	10 000	521.50/331	
4	Dodavatelská faktura (Fa) za energii	20	80 000	502.20/321	Skutečné druhotné náklady
		30	11 000	502.30/321	
		40	9 000	502.40/321	
		50	2 000	502.50/321	
5	Středisko 30 - údržba provedlo opravu	20	26 000	599.20/699.30	Skutečné prvotní náklady
		40	8 000	599.40/699.30	
6	Dodavatelská Fa za ostatní režijní náklad	20	40 000	518.20/321	Skutečné prvotní náklady
		30	3 000	518.30/321	
		40	16 000	518.40/321	
		50	1 000	518.50/321	
7	Ve stř. HV bylo vyrobeno 1 000 ks výrobků a byly předány na sklad (1 000*380) cena podle ekonomického členění podniku		380 000	123/613.10	
8	Stř. výrobní režie vyúčtovalo svou VR podle počtu <b>vyrobených výrobků</b> (1 000*198)		198 000	123/613.20	
9	Stř. správa vyúčtovalo správní režii podle počtu <b>vyrobených výrobků</b> (1 000*108)		108 000	599.50/699.40	
10	Stř. odbyt vyúčtovalo odbytovou režii podle počtu <b>prodaných výrobků</b> (1 200*14)		16 800	599.50/699.50	
11	Úbytek 1200 ks prodaných výrobků na skladě (1 200*578)		693 600	613.50/123	
12	V odbytovém středisku bylo prodáno 1200 ks výrobků (1 200*850)		1 020 000	311/601.50	

### Hospodářské výsledky za jednotlivá střediska a za podnik jako celek

středisko	náklady	výnosy	HV
10 - hlavní výroba	365 000 Kč	380 000 Kč	15 000 Kč
20 - výrobní režie	196 000 Kč	198 000 Kč	2 000 Kč
30 - údržba	31 000 Kč	34 000 Kč	3 000 Kč
40 - správa	112 000 Kč	108 000 Kč	- 4 000 Kč
50 - odbyt	137 800 Kč	343 200 Kč	205 400 Kč
<b>celkem</b>	<b>841 800 Kč</b>	<b>1 063 200 Kč</b>	<b>221 400 Kč</b>

*Společnost Zrcadlo, s. r. o. ve sledovaném období dosáhla zisku 221 400 Kč. Největší podíl na zisku má středisko 50 – Odbyt, které na sebe váže náklady a výnosy z prodeje. Vhodnější by bylo zřízení samostatného střediska Realizace, které by náklady a výnosy prodeje vykazovalo.*

*Střediska 10, 20, 30 dosáhly kladných výsledků hospodaření, což vypovídá o tom, že došlo k úspoře nákladů. Naopak činnost střediska 40 byla ztrátová.*

#### **Zřízení střediska Realizace**

*Díky zřízení střediska Realizace, by středisko Odbyt vykazovalo jen své skutečné náklady a skutečné výnosy.*

středisko	náklady	výnosy	HV
Odbyt	13 000 Kč	16 800 Kč	3 800 Kč
Realizace	124 800 Kč	326 400 Kč	201 600 Kč
<b>celkem</b>	<b>137 800 Kč</b>	<b>343 200 Kč</b>	<b>205 400 Kč</b>

### 3.2 Dvouokruhová účetní soustava

Jak již je z názvu patrné, dvouokruhová účetní soustava pracuje s dvěma okruhy, a to vnitropodnikovým a finančním účetnictvím. Finanční účetnictví odpovídá požadavkům externích uživatelů, zatímco vnitropodnikové účetnictví splňuje požadavky vedení podniku.

V této metodě vedení vnitropodnikového účetnictví se v druhém okruhu využívají volné účtové třídy účtové osnovy pro podnikatele, tj. účtové třídy 8 a 9. Jejich rozčlenění na účtové skupiny, jednotlivé syntetické účty a jejich obsahovou náplň určí účetní jednotka sama. O zvolené účty musí doplnit účtový rozvrh účetní jednotky, protože volba číselného označení jednotlivých syntetických účtů v účtových třídách 8 a 9 je plně v pravomoci účetních jednotek.

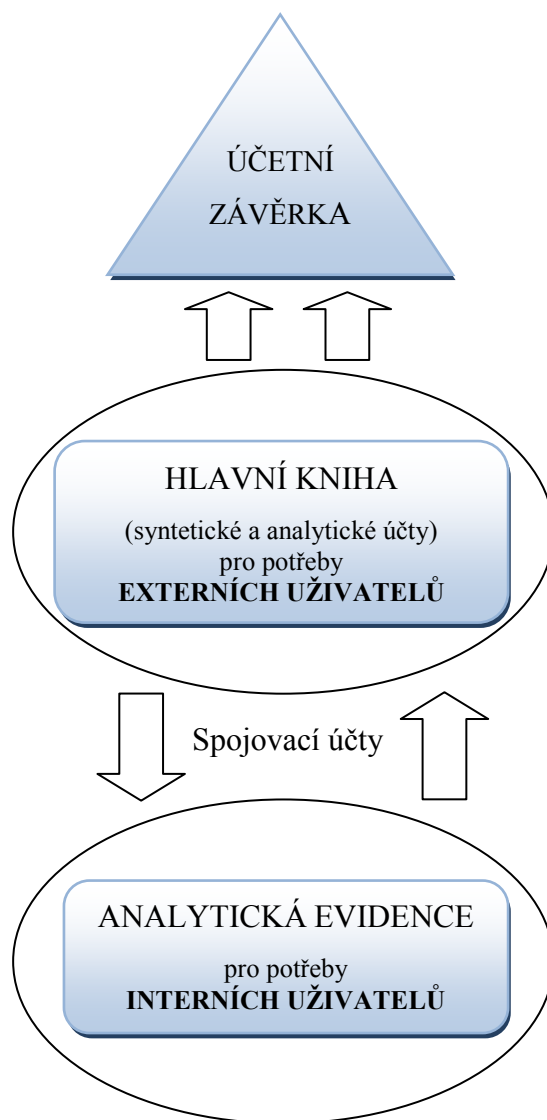
Existence dvou účetních okruhů v případě dvouokruhové účetní soustavy navozuje otázku jejich vzájemné vazby. Pro styk s finančním účetnictvím se používají **spojovací účty**. Spojovací účty slouží k zaznamenávání účetní informace, která je zobrazena ve finančním účetnictví a která přitom vstupuje i do nákladového účetnictví. Spojovací účty se používají u všech hospodářských transakcí, které jsou předmětem zobrazení v obou účetních systémech. Nejčastěji se používají spojovací účty k nákladům, výnosům z prodeje, zásobám, aktivaci vnitropodnikových výkonů, časovému rozlišení atd. Hlavní funkcí spojovacích účtů je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví (podvojnost, souvztažnost). [1]

Aby byla zajištěna **kontrola přebíraných účetních případů**, používají se pro styk s finančním účetnictvím minimálně tyto spojovací účty:

- a) spojovací účet k nákladům (převody nákladů) - SÚN,
- b) spojovací účet k výnosům (převody výnosů) - SÚV,
- c) spojovací účet k zásobám (převod zásob) - SÚZ.

**Účty rozdílů** se využívají se v případech odlišného zobrazení hospodářských transakcí v obou okruzích účetních informací. Zaznamenávají a kvantifikují rozdíl mezi způsobem účetního zobrazení konkrétních skutečností v obou systémech.

**Obr. 3.3:** Dvouokruhová účetní soustava



Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3 Kombinace obou přístupů

Pro současnou praxi je charakteristická snaha obě soustavy účelně **kombinovat**. Zobecnění předností a nedostatků obou forem lze pak využít i pro doporučení, jak kombinovat oba přístupy. V určitých oblastech využívá podnik analytických účtů (jednookruhová soustava) a v oblastech, kde podnik potřebuje podrobnější či odlišné členění nákladů a výnosů, využívá dvouokruhový systém účtování.

### Příklad – účtování ve vnitřním účetním okruhu dvouokruhové účetní soustavy

Podnik s jednoduchou hromadnou výrobou vyrábí jeden druh výrobku.

Podnik má následující **ekonomické členění**:

10	stř. Hlavní výroba	pro účtování přímých nákladů
20	stř. Výrobní režie	pro účtování výrobní režie
30	stř. Správa	pro účtování správní režie
40	stř. Odbyt	pro účtování odbytové režie
50	stř. Realizace	

#### Předběžná kalkulace na výrobek:

Přímý materiál	400 Kč
Přímé mzdy	200 Kč
Výrobní režie 50% z přímých mezd	100 Kč
<b>Vlastní náklady výroby</b>	<b>700 Kč</b>
Správní režie 25% z přímých mezd	50 Kč
<b>Vlastní náklady výkonu</b>	<b>750 Kč</b>
Odbytové režie 10% z přímých mezd	20 Kč
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>	<b>770 Kč</b>
Kalkulovaný zisk	130 Kč
<b>Odbytová cena</b>	<b>900 Kč</b>

#### Ocenění:

Hotové výrobky – na úrovni **vlastních nákladů výroby**. Nedokončená výroba na úrovni **přímých nákladů**.

Počáteční stav hotových výrobků ve výši 10 500 Kč a počáteční stav nedokončené výroby ve výši 12 000 Kč. Společnost za dané období vyrobila 6 000 ks – nedokončené výroby, z toho 1 000 ks prodala, dále vyrobila 20 000 ks hotových výrobků, z toho 18 000 ks prodala. **Prodejní cena nedokončené výroby** pro externí odběratele je 790 Kč bez DPH. Společnost účtuje na základě účtového rozvrhu uvedeného v **příloze č. 2**.

#### Výkony společnosti se účtují následovně:

Výkon Hlavní výroby	podle skutečného počtu <b>nedokončené výroby a dokončených výr.</b>
Výkon Výrobní režie	podle počtu skutečně <b>dokončených výrobků</b>
Výkon Správy	podle počtu skutečně <b>dokončených výrobků</b>
Výkon Odbytu	podle počtu skutečně <b>prodaných výrobků</b>

#### Přehled o skutečných nákladech – Sborník skutečných nákladů:

Středisko 10	15 000 000 Kč	Středisko 30	1 300 000 Kč
Středisko 20	2 500 000 Kč	Středisko 40	350 000 Kč

**I.**

1	PS hotových výrobků	10 500 Kč	870/888
2	PS nedokončených výrobků	12 000 Kč	860/888

**II.**

3	Skutečné NÁ stř. Hlavní výroba	15 000 000 Kč	810/888
4	Skutečné NÁ stř. Výrobní režie	2 500 000 Kč	820/888
5	Skutečné NÁ stř. Správa	1 300 000 Kč	830/888
6	Skutečné NÁ stř. Odbyt	350 000 Kč	840/888

**III.**

7	Výkon stř. Hlavní výroba: a) nedokončené výrobky (6 000*600) b) dokončené výrobky (20 000*600)	3 600 000 Kč 12 000 000 Kč	860/910 870/910
8	Výkon stř. Výrobní režie (20 000*100)	2 000 000 Kč	870/920
9	Výkon stř. Správa (20 000*50)	1 000 000 Kč	850/930
10	Výkon stř. Odbyt (18 000*20)	360 000 Kč	850/940
11	Výdejka nedokončených výrobků (1 000*600)	600 000 Kč	850/860
12	Výdejka dokončených výrobků (18 000*700)	1 260 000 Kč	850/870
13	Fa za prodej nedokončených výrobků (1 000*790)	790 000 Kč	999/950
14	Fa za prodej dokončených výrobků (18 000*900)	16 200 000 Kč	999/950

**IV.**

15	KS nedokončených výrobků	3 012 000 Kč	999/880
16	KS dokončených výrobků	1 410 500 Kč	999/880

**Hospodářské výsledky za jednotlivá střediska a za podnik jako celek**

středisko	náklady	výnosy	HV
10 - Hlavní výroba	15 000 000 Kč	15 600 000 Kč	600 000 Kč
20 - Výrobní režie	2 500 000 Kč	2 000 000 Kč	-500 000 Kč
30 - Správa	1 300 000 Kč	1 000 000 Kč	-300 000 Kč
40 - Odbyt	350 000 Kč	360 000 Kč	10 000 Kč
50 - Realizace	14 560 000 Kč	16 990 000 Kč	2 430 000 Kč
<b>celkem</b>	<b>33 710 000 Kč</b>	<b>35 950 000 Kč</b>	<b>2 240 000 Kč</b>

*Společnost ve sledovaném období dosáhla zisku 2 240 000 Kč. Největší podíl na zisku má středisko 50 – Realizace. Střediska 10, 40, dosáhly kladných výsledků hospodaření, což vypovídá o tom, že došlo k úspoře nákladů. Naopak činnost střediska 20 a 30 byla ztrátová.*



Účtovací schéma:

SÚN 888		HV		860 - NV		Realizace	
1) 10 500 2) 12 000 3) 15 000 000 4) 2 500 000 5) 1 300 000 6) 350 000		810	910			850	950
	3) 15 000 000		7a) 3 600 000 7b) 12 000 000	PS 12 000 7a) 3 600 000	11) 600 000	9) 1 000 000 10) 360 000 11) 600 000 12) 12 600 000	13) 790 000 14) 16 200 000
				KS 3 012 000			
		VR					
	820		920				
	4) 2 500 000		8) 2 000 000				
		SPRÁVA		870 - výrobky		SÚV 999	
		830	930	PS 10 500 7b) 12 000 000 8) 2 000 000		13) 790 000 14) 16 200 000 15) 3 012 000 16) 1 410 500	
			5) 1 300 000 9) 1 000 000				
		ODBYT		KS 1 410 500			
		840	940				
		6) 350 000	10) 360 000				
						SÚZ 880	
						15) 3 012 000 16) 1 410 500	

## Porovnání jednookruhové a dvouokruhové soustavy účetních informací

Při využití prvků jednotlivých koncepčních přístupů – jednookruhové a dvouokruhové soustavy účetních informací – ve tvorbě informačního systému je třeba zvažovat mimo jiné následující faktory:

- a) **úroveň obsahové odlišnosti** obou systémů účetních informací,
- b) **optimalizace nákladů** při zpracování prvotních dokladů.

*Dvouokruhovou účetní soustavu je vhodné vytvořit, pokud se významně liší požadavky externích a interních uživatelů účetních informací, například z hlediska odlišného vymezení nebo ocenění aktiv a závazků. Naopak jednookruhovou účetní soustavu je vhodné vytvořit, pokud je zřejmé, že požadavky vnitropodnikového účetnictví je možno zajistit pouhým podrobnějším sledováním informací za podnik jako celek.*

### 3.4 Typy vedení vnitropodnikového účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví sleduje veškerý proces přeměny nákladů ve finální produkty. V procesu je třeba ovládat **dvě základní linie**, které probíhají daným procesem:

- **linie odpovědnostní**, která zjišťuje přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovému podnikovému výsledku,
- **linie výkonová**, která je orientována na zobrazení vztahu nákladů ke skutečnému výkonu.

#### 3.4.1 Odpovědnostně orientované účetnictví

Vývoj manažerského účetnictví v 1. polovině 20. století byl významně ovlivněn rozvojem tzv. odpovědnostního řízení. Příčinami rozvoje odpovědnostního řízení byly zejména rostoucí požadavky na výkonnost podniku, které vyvolaly požadavek na podrobnější předběžnou přípravu podnikatelského procesu a koordinaci jednotlivých činností v stále složitějších vnitřních strukturách podniku.

Základní cíl odpovědnostního řízení je možné vyjádřit jednoduše – dosažení takového dlouhodobého stavu, kdy jednání každého útvaru a pracovníka v podniku přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku. [1]

Základním předpokladem zavedení účinného systému odpovědnostního řízení je celistvé a transparentní vymezení struktury podniku a vyřešení otázky rozložení manažerských kompetencí při řízení prvků této struktury. Tuto problematiku je možné shrnout do tří hlavních oblastí:

- řešení **organizační struktury podniku**,
- stanovení míry **centralizace** a **decentralizace** uplatňované při řízení vnitropodnikové struktury,
- vytvoření **ekonomické struktury podniku**.

### **Organizační struktura podniku**

Organizační struktura podniku vymezuje věcnou náplň činnosti jednotlivých prvků podnikové struktury a vazby mezi nimi. Jejím cílem je takové uspořádání podnikových činností, které optimálním způsobem zajišťuje naplňování cílů podniku. Přehledný popis organizační struktury v organizačních směrnících podniku je nezbytným nástrojem vymezení pravomoci a odpovědnosti jednotlivých útvarů a předpokladem pro jejich věcné řízení.

Tvorba organizační struktury vychází zejména z charakteru a složitosti procesu tvorby podnikových výkonů, rozsahu spektra podnikových aktivit, možností zajistit dostupné a výhodné vstupní zdroje pro podnikatelský proces, ze způsobu distribuce výkonů zákazníkům apod. [1]

### **Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení**

Vytvoření organizační struktury je vnitřně spojeno s řešením otázky, jaká je žádoucí úroveň centralizace (decentralizace) řízení podniku.

**Centralizace** je takový způsob řízení podniku, kdy rozhodovací pravomoc i odpovědnost je koncentrována na vrcholové úrovni řízení. Útvary na nižších úrovních řízení disponují pouze výkonnými funkcemi a jejich úkolem je disciplinované splnění zadaných úkolů. **Decentralizace** je proces přenášení pravomoci a odpovědnosti z nadřazené úrovně řízení na úroveň podřízené. Pro řízení se využívají zejména takové nástroje řízení, které stanovují pouze rámcové podmínky a předpokládají uplatnění iniciativního přístupu řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů. Podřízené útvary tak disponují rozhodovacími i výkonnými funkcemi. [1]

## **Ekonomická struktura podniku**

Při vytváření organizační struktury podniku je třeba zohlednit i ekonomickou strukturu podniku. Vzájemným průnikem organizační struktury podniku a struktury ekonomické vzniká odpovědnostní středisko. Jednotlivá odpovědnostní střediska se liší zejména mírou přidělené pravomoci a odpovědnosti při jejich řízení, a proto je možno rozlišovat základní typy středisek [1]:

- a) nákladové středisko,
- b) výdajové středisko,
- c) výnosové středisko,
- d) ziskové středisko,
- e) rentabilní středisko,
- f) investiční středisko.

### **Ad a) Nákladové středisko**

Nákladové středisko je nejnižším útvarem, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Představuje takový typ odpovědnostního střediska, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů, které vznikají v důsledku jeho činnosti. Neodpovídají však za výši externích výnosů podniku ani za efektivnost využití jeho aktiv. Nákladovému středisku je stanoven rozpočet nákladů a ten je následně kontrolován. Kontrola probíhá dvojím způsobem:

- skutečné náklady se srovnávají s **tzv. pevným rozpočtem**,
- skutečné náklady se srovnávají s **předem stanovenými** (rozpočtovými) **náklady přepočtenými na skutečný výkon střediska**.

### **Ad b) Výdajové středisko**

Jako výdajová jsou většinou řízena taková střediska, jejichž činnost nepřináší prospěch v současné době, ale zvyšuje budoucí potenciál rozvoje firmy. Pracovníci jsou odpovědní za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou podniku prospěch právě v budoucnosti. Takové výdaje pak nelze vztahovat k dosaženým výnosům stejného období nebo k přepočteným předem stanoveným nákladům. Mezi typické příklady výdajových středisek jsou útvary vzdělávání, strategického marketingu a výzkumu a vývoje.

#### **Ad c) Výnosové středisko**

Výnosové středisko představuje takový typ odpovědnostního střediska, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši externích výnosů. Nemohou však ovlivnit náklady spojené s tvorbou výkonů ani s jejich nákupem a obvykle také nemají pravomoc stanovovat prodejní ceny výkonů. Svou činností ovlivňuje zejména výši výnosů z prodeje. Útvar zpravidla nemá pravomoc určovat ceny výrobků a zboží. Středisko má orientovat svůj zájem na maximalizaci objemu prodeje

#### **Ad d) Ziskové středisko**

Základním rysem ziskového střediska je to, že pracovníci střediska odpovídají jak za náklady, tak i za výnosy, vynaložené ve vztahu k vnějšímu okolí podniku. Středisko tedy vstupuje do vztahů s externími dodavateli i odběrateli a ovlivňuje tak faktory působící na vývoj střediskových nákladů, výnosů a zisku.

#### **Ad e) Rentabilní středisko**

Rentabilní středisko odpovídá za náklady, výnosy a za výši střediskem vázaného pracovního kapitálu. Pracovníci zde ovlivňují výši výrobních a vnitropodnikových zásob (výše materiálu, nedokončené výroby, polotovarů, výrobků). Typickým příkladem je středisko „staveb“ ve stavebnictví.

#### **Ad f) Investiční středisko**

Předpokladem zavedení investičních středisek je delegování pravomoci a odpovědnosti v investičním rozhodování z vrcholového vedení na střediska, tedy převedení možnosti rozhodovat o výši a způsobu využití investic. Investiční střediska představují nejvyšší úroveň ekonomické struktury.

### **3.4.2 Výkonově orientované účetnictví**

Výkonově orientované účetnictví se zaměřuje na sledování nákladů a výnosů vztahujících se k podnikovým výkonům, tj. k výrobkům, k poskytnutým službám či jiným výkonům.

Ve výkonově orientovaném účetnictví se vychází při kalkulaci výkonů z úrovně skutečně vynaložených nákladů. Kvůli zajištění požadavků po linii výkonů i linii odpovědnosti je vhodné sledovat skutečné náklady v dílčím složení: na předem stanovené

náklady a náklady upravené o odchylky. Je vhodné sledovat odděleně v rámci **přímo přiřaditelných nákladů – jednicové náklady a přímé režijní náklady** a v rámci **společných režijních nákladů – variabilní a fixní režii**.

Výkonově orientované účetnictví závisí především na podmínkách, za nichž probíhá podnikatelský proces. Tyto podmínky jsou určeny zejména:

- charakterem podnikatelského procesu,
- členitostí podnikatelského procesu,
- organizací dávkování výkonů,
- délkou podnikatelského cyklu,
- sdružeností vzniku výkonů. [4]

### **Charakter podnikatelského procesu**

Podle tohoto členění se rozlišují dva základní typy výroby, a to **výroba organická** a **výroba heterogenní**. Organická výroba je charakteristická tím, že v jednom procesu nebo v řadě na sebe navazujících procesů se postupně přeměňují výchozí suroviny a materiál ve výrobky s odlišnými kvalitativními vlastnostmi, než měly výchozí zdroje. Za výsledek organické výroby se považují homogenní výkony, které se vyznačují **stejnorodostí** výchozí suroviny. Typickým příkladem jsou textilní a kožedělná výroba nebo výroba porcelánu a skla. **Heterogenní výroba** je naopak typická tím, že výrobky vznikají mechanickým spojováním samostatných dílů, přičemž jednotlivé díly si ponechávají i nadále charakter výměnné části finálního výrobku. Typickým příkladem heterogenní výroby jsou veškeré strojírenské montážní technologie. [4]

### **Členitost podnikatelského procesu**

Jednoduché, zejména organické, ale i heterogenní výroby probíhají buď v jediném nebo i v několika málo po sobě jdoucích výrobních procesech, které však vždy tvoří technologicky uzavřený celek. Podle členitosti výrobního procesu se výroba označuje jako výroba **nečlenitá** nebo výroba **členitá**. Probíhá-li výroba v jediné operaci a je vázána na konkrétní pracoviště, jedná se o výrobu nečlenitou. Pokud se výrobní proces člení na dva či více samostatných úseků, tak se mluví o výrobě členité. [3]

## Organizace dávkování výkonů

Z hlediska organizace dávkování se obvykle rozlišuje **hromadná, sériová a kusová výroba**. Při hromadné výrobě jde o úzký výrobní sortiment ve velkém počtu kusů. Výroba je většinou automatizovaná a pracoviště jsou určena k jedné stále se opakující operaci. Při hromadné výrobě se prováděné výkony sledují a vyhodnocují primárně ve vztahu k pevně vymezenému časovému intervalu.

Sériová výroba, jejímž předmětem jsou opakovaně vyráběné série menšího počtu výrobků. Podle velikosti série se rozlišuje výroba malosériová, středněsériová a velkosériová. Problémem je změna výrobních zařízení před novou sérií, kdy se vyžaduje určitá flexibilita zařízení.

U kusové výroby se vyrábějí různé jednotlivé, určitými parametry se od sebe lišící výrobky nebo jejich malé množství. Výrobní příkazy vznikají nepravidelně podle požadavků zákazníků. V tomto typu výroby má výroba zpravidla neopakovaný charakter.

## Délka podnikatelského cyklu

Délka podnikatelského cyklu je zpravidla určujícím parametrem pro nutnost hodnotového sledování nedokončené výroby. Podle délky podnikatelského cyklu se rozlišují procesy s rychlým oběhem pracovního kapitálu, což znamená, že sledování nedokončené výroby není důležité a procesy s poměrně rychlým oběhem pracovního kapitálu, kdy je nedokončená výroba relativně stabilní. [4]

## Sdruženost vzniku výkonů

Pojmem **sdružená výroba** se označuje taková výroba, kdy z jedné suroviny vzniká postupně několik výrobků. Mezi sdruženou výrobu patří zejména chemická výroba (např. rafinace ropy).

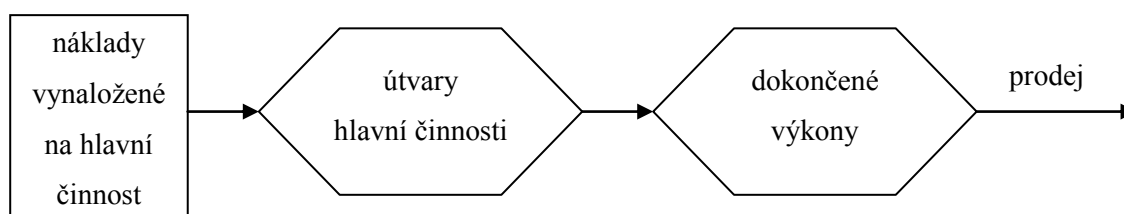
V **nesdružené výrobě** se produkuje více různých druhů výrobků, které se vyrábějí samostatně různou technologií a obvykle obsahují různé výchozí materiály. V nesdružené výrobě se zpravidla rozlišují čtyři základní modely. Modely se liší podle možnosti uplatnění v různých typech výroby. V této souvislosti se rozlišuje metoda:

- prostá,
- fázová,
- stupňová,
- zakázková.

## Prostá metoda

Prostá výroba odpovídá situaci, kdy útvary hlavní činnosti zajišťují kompletní provedení jednoho druhu finálního výkonu. Jedná se obvykle o hromadnou výrobu, při níž vzniká jeden druh výkonů a operace tvoří nepřetržitý a místně uzavřený proces.

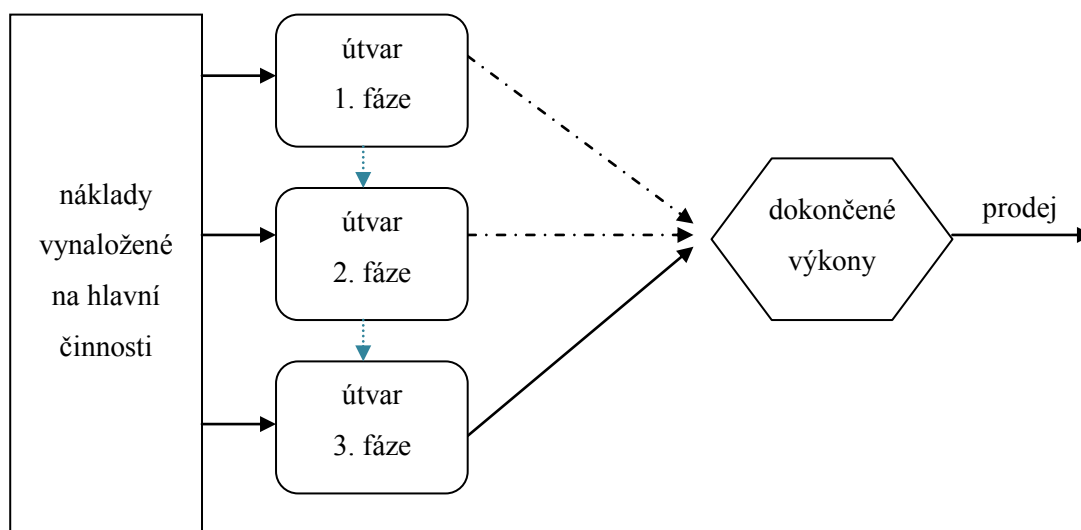
**Obr. 3.4:** Obecné schéma prosté výroby<sup>4</sup>



## Fázová metoda

Při fázové metodě zajišťuje výrobu jednoho druhu finálního výkonu několik útvarů a je rozdělena do několika fází, které se liší charakterem činností, objemem prováděných výkonů v jednotlivých časových úsecích a většinou i místem provádění. Náklady na hlavní činnost se pak sledují podle jednotlivých fází.

**Obr. 3.5:** Obecné schéma fázové výroby<sup>5</sup>



Legenda:

- tok naturálních i hodnotových veličin
- tok pouze naturálních veličin
- tok pouze hodnotových veličin
- tok dokončených výkonů a hodnotových veličin závěrečné fáze

<sup>4</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 552 s. ISBN 80-7261-062-7. Str. 122.

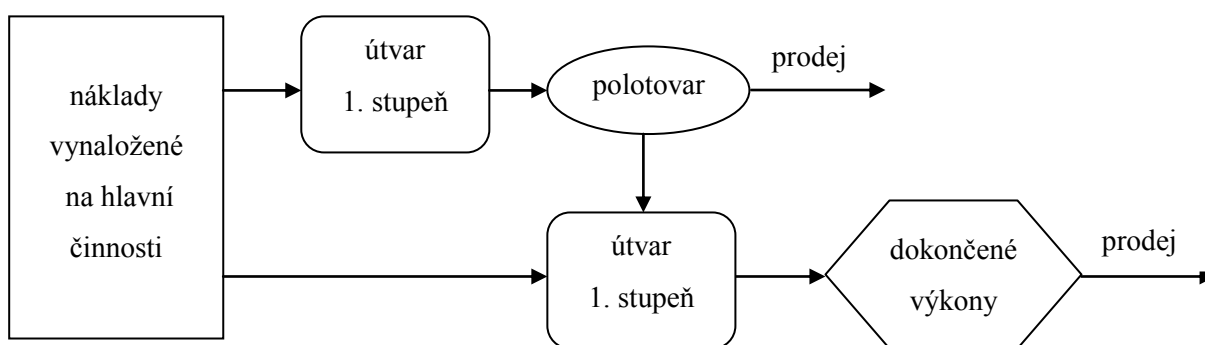
<sup>5</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 552 s. ISBN 80-7261-062-7. Str. 122.



## Stupňová metoda

Také stupňová výroba obdobně jako fázová řeší problematiku předávání výkonů mezi jednotlivými útvary podniku. Výroba finálního výrobku je rozdělena do několika stupňů a výstupem každého stupně (kromě posledního) je **polotovar**, který může být dále spotřebován nebo prodán externím odběratelům. Náklady hlavní činnosti se sledují podle jednotlivých stupňů a kalkulačních položek.

**Obr. 3.6:** Obecné schéma stupňové výroby<sup>6</sup>

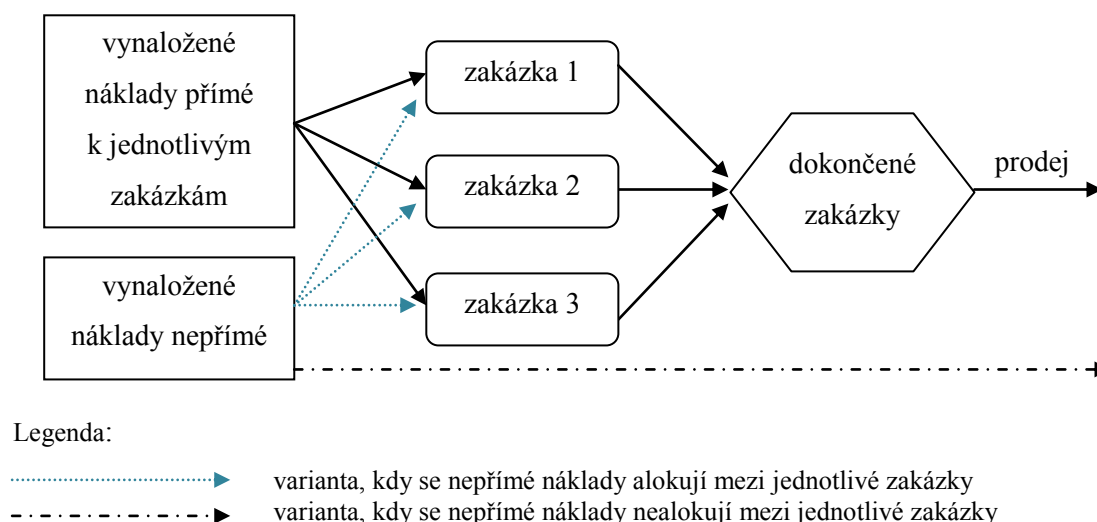


## Zakázková metoda

Zakázková metoda se zaměřuje zejména na sledování hodnotových parametrů jednotlivých individuálních výkonů – **zakázek**. Zakázky mohou mít charakter jedinečných, neopakovatelných výkonů (zejména různé služby, stavebnictví), ale i opakovaně prováděných výkonů, u nichž je třeba znát náklady konkrétního výkonu. **Přímé náklady** se již v okamžiku vzniku přiřazují jednotlivým zakázkám. **Nepřímé náklady** se kumulují na účtech režie a poté je podle řešené rozhodovací úlohy rozhodnuto o jejich alokaci. V zakázkově orientovaném typu výroby má výkonově orientované účetnictví daleko širší význam pro řízení nákladů a zisku.

<sup>6</sup>KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 552 s. ISBN 80-7261-062-7. Str. 123.

**Obr. 3.7:** Obecné schéma zakázkové výroby<sup>7</sup>



### 3.5 Vnitropodniková cena

Předběžné kalkulace mají rozhodující význam ve vnitropodnikovém řízení, a to zejména v oceňování výkonů jednotlivých podnikových činností (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky apod.).

Uplatnění odlišných forem hodnotového řízení různých středisek se nejvýrazněji projevuje ve způsobu, jakým jsou oceněny jejich výkony, a tedy koncipovány jejich střediskové výnosy. Nástrojem ocenění výkonů středisek jsou tzv. **vnitropodnikové ceny**. Vnitropodnikové ceny jsou velmi bohatě využívaným nástrojem především nákladového účetnictví.

Základní **funkce**, které by měly vnitropodnikové ceny plnit:

- motivovat pracovníky odpovědnostních středisek k takovým rozhodnutím, které budou efektivní nejen pro ně, ale hlavně pro podnik,
- fungovat jako měřítko činností střediska,
- odrážet úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska. [4]

<sup>7</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 552 s. ISBN 80-7261-062-7. Str. 123.

Pomocí vnitropodnikových cen se poměřují skutečné náklady výkonů i středisek s náklady předem stanovenými, představovanými právě vnitropodnikovou cenou. Za svůj vznik vděčí vnitropodnikové ceny rozvoji normování, resp. standardizaci spotřeby ekonomických zdrojů.

Vnitropodniková cena se používá také při oceňování dalších výkonů materiální povahy, např. opravy, doprava apod.

Správné stanovení vnitropodnikových cen je velmi důležité, neboť ovlivňuje stanovení výnosů hospodářských středisek, slouží k zjišťování jejich výsledku hospodaření. Kvalita vnitropodnikových cen závisí na kvalitě podkladů, z níž vycházejí. Proto v současné době problematika získávání podkladů a následného stanovení vnitropodnikových cen je zpravidla svěřena specializovaným softwarovým produktům.

V praxi se vyskytují tyto druhy vnitropodnikových cen:

- a) **pevná zúčtovací přírážka režie** (v procentech) jako úhrada výkonů střediska, tj. použití zdrojů střediska, je-li výkon střediska měřitelný hodnotovou veličinou např. jednicovou mzdou; přichází v úvahu hlavně ve výrobních střediscích,
- b) **pevná zúčtovací sazba režie** (v Kč), opět jako úhrada výkonů střediska, avšak vztažená na jednotku naturálně vyjádřeného množství (strojní hodina, kus apod.),
- c) **pevná zúčtovací částka režie**, není-li výkon střediska měřitelný a mezi dílčím výkonem střediska a finálním výkonem podniku neexistují vztahy příčinné souvislosti; přichází v úvahu ve správních střediscích,
- d) **pevná zúčtovací cena**, jestliže výkon střediska nezahrnuje cenu materiálu nebo polotovarů a vnitropodniková cena se stanoví na úrovni nákladů spojených se zpracováním v dodávajícím středisku (např. pomocí hodinové sazby). Sem patří i pevné zúčtovací ceny za výkony útvarů, které nemají charakter materiální produkce nebo služeb (např. projektové práce, expertizy atd.),
- e) **pevná částka ve formě paušálu**, má-li výkon dodávajícího střediska povahu služby a pravidelně se opakuje, avšak v nepravidelném rozsahu (např. pravidelné revize jeřábů, výtahů apod.). [3]

Vnitropodnikové ceny, uvedené pod body a) - e), se používají pro zúčtování výnosů středisek.

#### 4. Využití vnitropodnikového účetnictví v praxi

Akciová společnost Moramis – holding byla založena 8. února 1999 s cílem zaměřit svou stavebně-obchodní činnost na realizaci bytových a občanských staveb na klíč.

Stavební trh v České republice již dlouhodobě vykazuje nadbytek stavebních kapacit, a proto je důležité v rámci boje o zachování existence orientovat se těmito hlavními směry:

- a) nabídnout nové progresivní stavební technologie s vysokou produktivitou,
- b) hledání nových trhů,
- c) zajistit ucelenou nabídku odborných stavebních prací.

Ad a) K novým a progresivním stavebním technologiím patří bezesporu výroba, distribuce, prodej a aplikace hydroizolačního systému AKVATRON, kterým se společnost zabývá od roku 2000. Technologie založená na bázi krystalizace, potvrzuje svými vlastnostmi vysokou funkčnost a schopnost konkurovat technicky a cenově podobným materiálům, které se vyskytují na trhu.

Ad b) Společnost se v průběhu své existence nezaměřovala pouze na český a slovenský trh, ale dále hledala výraznější uplatnění na trzích v EU či na ruském trhu. Velice atraktivní pro společnost se staly podnikatelské aktivity v západním Kazachstánu (2002 – 2005). Bohužel došlo k výrazným problémům ze strany odběratele, který společnosti Moramis-holding, a.s. neuhradil pohledávku v nemalé výši. Problém dorazil až k soudnímu řízení, které trvalo 2 roky. Soudní řízení skončilo pro Moramis-holding, a.s. úspěchem, ale z důvodu značné výše neuhrazené pohledávky se firma dostala do finančních problémů, i když po celou dobu svého působení vykazovala zisk.

Vedení společnosti se rozhodlo z důvodu snížení podnikatelského rizika v oblasti hlavní stavební výroby a obchodování se zahraničními partnery v roce 2005 založit dceřinou společnost **Moramis, s.r.o.**, na kterou společnost Moramis-holding, a.s. převedla veškerý svůj nemovitý majetek, a také výrobu a prodej patentovaného hydroizolačního systému AKVATRON.

V současné době Moramis, s.r.o. nepřestává rozvíjet svou hlavní činnost - vývoj a výrobu AKVATRONU. Společnost využila možnosti, které nabízí „Evropský fond regionálního rozvoje“ a podala žádost o dataci na podporu realizace projektu „AKVATRON - výzkum a vývoj hydroizolačního krystalizačního systému“ v rámci projektu POTENCIÁL - VÝZVA II.

Cílem projektu je inovovat stávající výrobkovou řadu hydroizolačního krystalizačního systému AKVATRON a na jejich základě vyvinout nové materiály určené ke zvýšení životnosti a k ochraně inženýrských staveb (mosty, ČOV, tunely, podchody, apod.), proti průniku vody, ropných produktů (motorový olej, benzin, nafta), chemických rozmrazovacích látek (CHRL) a dalších solí agresivních na betonové konstrukce. Žádost o dataci byla přijata a v současné chvíli jsou v plném rozsahu splněné měřitelné cíle projektu:

- a) zlepšení parametrů výrobků AKVATRON 6, 8 a 12,
- b) vývoj nového výrobku - AKVATRON 10,
- c) vývoj hydroizolační malty s krystalizačními účinky.

Úspěšná realizace výše popsaného projektu vyvolala potřebu zajistit vhodné výrobní prostory. Společnost využila zkušenosti s přípravou a realizací již zmíněného projektu, a pro potřebu rozšíření výroby hydroizolačního systému AKVATRON připravila v rámci programu NEMOVITOSTI – VÝZVA II. projekt „Brownfield Rychvald - Regenerace objektu na výrobní areál Moramis, s.r.o.“. Projekt byl schválen a v současné chvíli je v plném rozsahu realizován.

K dalším aktivitám společnosti patří mladý obor, který se věnuje nabídce umístění sídla firem tzv. virtuální kanceláře. Virtuální kanceláře jsou alternativou k běžným kancelářím, ale bez nutnosti přítomnosti sekretářky či kancelářského vybavení. Je možno zaregistrovat si sídlo firmy nebo kontaktní adresu.

Moramis, s.r.o. se dále zabývá pronájmem svých nebytových prostor.

**Obr. 4.1:** Logo společnosti

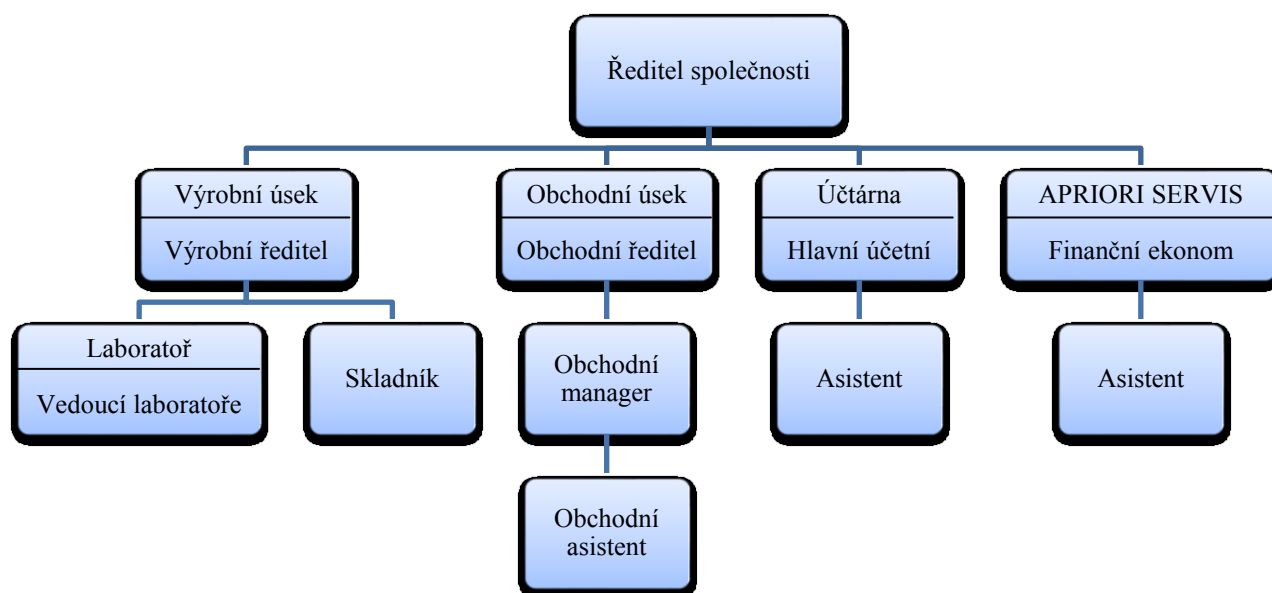


Zdroj: Moramis, s.r.o.

#### 4.1 Organizační struktura

Vnitřní organizace a počet zaměstnanců je v průběhu celého období trvání společnosti pružně přizpůsobováno podnikatelské koncepci.

**Obr. 4.2:** Organizační struktura společnosti



Zdroj: vlastní zpracování

## 4.2 Účetnictví ve společnosti

Účetnictví společnosti Moramis, s.r.o. se řídí podle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění, prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českými účetními standardy pro podnikatele č. 001 až 023. Účetní závěrka společnosti nepodléhá auditu.

Účetní jednotka účtovala v letech 2005-2008 prostřednictvím účetního softwaru DOUBLE. Největší nevýhodou tohoto programu byly neuspokojivé požadavky a časté chyby programu. Nejen proto, ale i vzhledem k rozšíření činnosti společnosti, pro potřeby detailnějších výstupů a spolehlivosti se společnost rozhodla k výběru nového účetního softwaru, a to Money S3. Systém je vhodný právě pro střední firmy, které očekávají vysokou míru přizpůsobivosti, snadnou ovladatelnost atd. Money S3 splňuje veškeré požadavky na účetní software pro snadné a jednoduché vedení účetnictví, dále nabízí nadstandardní funkce a pravidelnou aktualizaci. V účetním programu si účetní jednotka eviduje např. sklad, knihu jízd, veškerý majetek, mzdy, pokladnu atd. Jedinou nevýhodou softwaru, kterou účetní jednotka shledává je ta, že program neumí vést evidenci daňových záloh vydaných a daňových záloh přijatých.

Účetní jednotka vede účetnictví v plném rozsahu. V rámci prováděcí vyhlášky účtuje společnost podle vlastního účtového rozvrhu vytvořeného na základě směrné účtové osnovy. V rámci syntetických účtů je účtový rozvrh analyticky přizpůsoben potřebám odděleného sledování nákladů a výnosů dle jednotlivých vnitropodnikových středisek.

Pro zajištění průkazných podkladů o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro zajištění aktivace vlastních výkonů pro ocenění zásob (vnitropodniková doprava) a pro podchycení ostatních výkonů vytvořených vlastní činností používá společnost vnitropodnikové účetnictví.

Ve společnosti Moramis, s.r.o. je zvolena varianta jednookruhové účetní soustavy vedení vnitropodnikového účetnictví. Jednookruhová účetní soustava vyhovuje požadavkům jak managementu firmy, tak i případným potřebám externím uživatelům. Při této metodě se sledují běžné náklady a výnosy podle vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek) na analytických účtech, a to zejména účtů nákladů, výnosů a zásob vytvořených vlastní

činností podniku. V účtové osnově je přesně stanovena analytická evidence účtů viz **příloha č. 3**.

Společnost účtuje na jednotlivá střediska. Účtování slouží k zachycení hospodaření na jednotlivých střediscích:

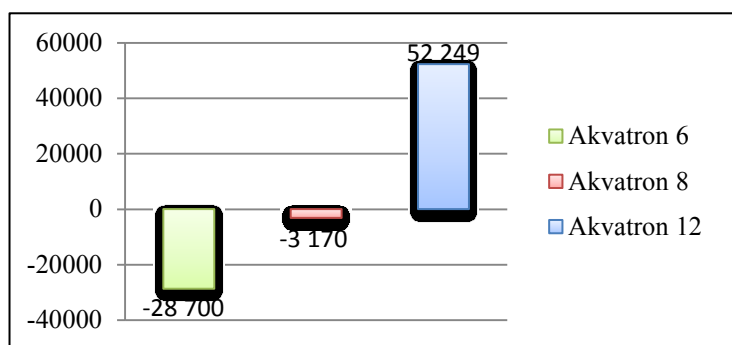
#### **Středisko 340 – výroba AKVATRONU**

Ve středisku se evidují veškeré pohyby (náklady, výnosy) spojené s výrobou a aktivací. Vzhledem k tomu, že se v současné době vyrábí 3 druhy výrobků, jejich náklady a výnosy jsou zaznamenány samostatně podle druhu výrobku:

- 3410001 – AKVATRON 6,
- 3410002 – AKVATRON 8,
- 3410003 – AKVATRON 12.

V **příloze č. 4** je doložena vnitropodniková směrnice evidence AKVATRONU.

**Graf 4.1:** Výsledky hospodaření jednotlivých výrobků za rok 2010



Zdroj: vlastní zpracování, účetní materiály společnosti Moramis, s.r.o.

*Z grafu 4.1 je jasně zřejmé, že výrobky Akvatron 6 a 8 jsou ztrátové. Může to být způsobeno jednak složitým technologickým procesem, kterým se oba dva druhy výrobků vyrábí nebo vysokými režijními náklady. Společnost předpokládá, že vzhledem k novému výrobnímu areálu, který poskytuje moderní technologické postupy, bude v budoucnosti i u těchto výrobků dosahováno zisku.*

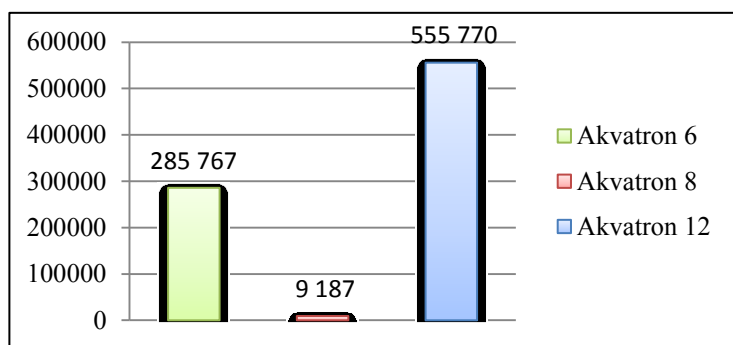
#### **Středisko 610 – prodej AKVATRONU**

Středisko eviduje veškeré náklady a výnosy z prodeje hotových výrobků. V **příloze č. 5** je přiložen ceník výrobků. Středisko se kromě toho člení podle konkrétních výrobků:

- 6110001 – AKVATRON 6,
- 6110002 – AKVATRON 8,
- 6110003 – AKVATRON 12.



**Graf 4.2:** Výsledky hospodaření jednotlivých výrobků za rok 2010



Zdroj: vlastní zpracování, účetní materiály společnosti Moramis, s.r.o.

### **Středisko 510 – chytré kanceláře**

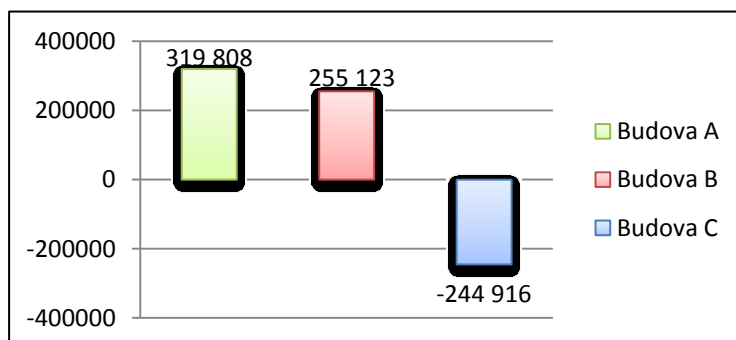
Středisko eviduje veškeré náklady a výnosy spojené s umístěním sídla firem tzv. virtuální kanceláře. Mezi konkrétní přímé náklady firma eviduje např. přímé mzdy asistentky, ostatní náklady (reklama, označení určité firmy na objektu, telefon atd.).

### **Středisko 520 – pronájem nemovitostí**

Středisko eviduje veškeré náklady spojené s údržbou a provozem nemovitostí. Výnosy obstarává pronájem nebytových prostor. Středisko je dále členěno podle budov:

- 5210001 – budova A,
- 5210002 – budova B,
- 5210003 – budova C.

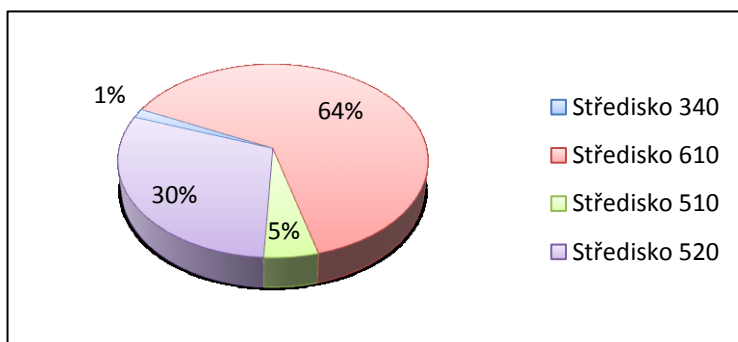
**Graf 4.3:** Výsledky hospodaření jednotlivých budov za rok 2010



Zdroj: vlastní zpracování, účetní materiály společnosti Moramis, s.r.o.

*Vysoká ztráta, která vznikla budově C, může být důsledkem toho, že nejsou plně obsazeny veškeré prostory k pronájmu.*

**Graf 4.4:** Podíl jednotlivých středisek na celkový výsledek hospodaření za rok 2010



Zdroj: vlastní zpracování, účetní materiály společnosti Moramis, s.r.o.

*Z grafu 4.4 je jasně patrné, že z celkového počtu středisek se na celkovém výsledku hospodaření nejvíce podílelo středisko 610, a to v konkrétní výši 64 %. Dobrého výsledku dosáhlo i středisko 520, které mělo podíl na celkovém výsledku hospodaření 30 %.*

Celkové náklady, výnosy a výsledky hospodaření jednotlivých středisek za rok 2010 jsou uvedeny v **příloze č. 6**.

#### **4.3 Zhodnocení využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti**

*Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti Moramis, s.r.o. je důkladně promyšleno a detailně vedeno v účetním softwaru. Společnost má podle mého názoru dobře zpracovaný způsob vedení vnitropodnikového účetnictví a následně také vhodně zvolenou analytickou evidenci všech účtů. Vše poskytuje přesný obraz o jednotlivých činnostech společnosti. Vnitropodnikové účetnictví umožňuje sledovat výsledky hospodaření, jak podle jednotlivých středisek, tak i podle samotných výrobků v čtvrtletním intervalu. Navrhovala bych sledovat výsledky hospodaření měsíčně, které by firmě poskytly přesnější pohled na hospodaření.*

*Společnost sestavuje pouze výslednou kalkulaci po ukončení výrobního úkolu a udává skutečné náklady vynaložené na výrobu kalkulační jednice. Podklady pro výslednou kalkulaci poskytuje především vnitropodnikové účetnictví a evidence výroby. Výsledná kalkulace slouží mimo jiné pro tvorbu ceny výrobku.*

*Společnosti bych doporučila, aby si sestavila také předběžnou kalkulaci na stávající výrobky. Z důvodu vývoje nových výrobků, které chce společnost v budoucnu teprve začít vyrábět, by předběžná kalkulace výrobků zajistila, jaké náklady budou vynaloženy na vznik (výrobu) kalkulační jednice, a zda se tedy vůbec vyplatí výrobek vyrábět.*

## 5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo obecně definovat manažerské, vnitropodnikové a finanční účetnictví. Zaměření se na využití vnitropodnikového účetnictví, a dále řešení problému ve vybrané společnosti. Vnitropodnikové účetnictví je systém, který poskytuje různým složkám firmy informace potřebné k vedení firmy a všech jejích částí. Vnitropodnikové účetnictví zahrnuje nejen účetní informace, ale slouží k lepšímu získání přehledu o všech činnostech firmy i ostatním organizačním složkám, které s chodem firmy souvisí a jsou jeho součástí.

Úvodní teoretická kapitola bakalářské práce se zaměřila na podstatu a význam účetnictví jako celku, na subsystémy účetnictví, které se dělí na tři samostatné celky. Pojetí manažerského účetnictví a na jeho hlavní články, kterými jsou vnitropodnikové účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace. Zaměřila jsem se také na rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím.

V další teoretické části byly charakterizovány formy a vedení vnitropodnikového účetnictví. Princip, základní znaky, účtování v jednookruhové účetní soustavě a dvouokruhové účetní soustavě. Bylo provedeno porovnání jednookruhové a dvouokruhové soustavy účetních informací. Nastínila jsem praktické příklady účtování v jednookruhové účetní soustavě a účtování ve vnitřním účetním okruhu dvouokruhové účetní soustavy. Následně jsem se orientovala na pojetí odpovědnostně a výkonově orientovaného účetnictví.

V závěrečné praktické části jsem se zaměřila na využití vnitropodnikového účetnictví v dané společnosti. Jednalo se o společnost Moramis, s.r.o., jejíž hlavní činností je vývoj a výroba AKVATRONU. Byla zde vymezena, jak hlavní činnost, tak i ostatní jednotlivé druhy činností, způsob vedení účetnictví a účetní software pro vedení účetnictví.

Společnosti bylo doporučeno, aby si sestavila předběžnou kalkulaci, která by byla přínosem hlavně u nových výrobků, které chce firma teprve v budoucnu začít vyrábět. Předběžná kalkulace by zajistila firmě, zda se vůbec vyplatí nové výrobky vyrábět.

## Seznam použité literatury

### Monografické publikace

1. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
2. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L. *Reporting*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-279-2.
3. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
4. KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 552 s. ISBN 80-7261-062-7.
5. KOLEKTIV AUTORŮ *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
6. LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
7. LOUŠA, F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2004. 112 s. ISBN 80-247-0762-4.
8. MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2008: učebnice pro střední a vyšší odborné školy*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 278 s. ISBN 978-80-251-1917-4.
9. SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 472 s. ISBN 80-247-0515-X.
10. ŠTOHL, P.; KLIČKA, V. *Maturitní okruhy z účetnictví*. Havlíčkův Brod: SVŠE Znojmo, 2008. ISBN 978-80-903915-8-1.

### Zákony a vyhlášky

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

### Ostatní

Interní studijní materiály VŠB-TU Ostrava, Ekonomické fakulty

11. MRUZKOVÁ, J. Interní studijní materiál k předmětu Náklady, kalkulace, ceny.

## Seznam zkratk

ČÚS – České účetní standardy

DOÚS – dvouokruhová účetní soustava

EU – Evropská unie

HV – Hlavní výroba

kap. – kapitola

Kč – Koruna česká

ks – kus

KS – konečný stav

JOÚS – jednookruhová účetní soustava

NÁ – náklad

PS – počáteční stav

obr. – obrázek

s.r.o. – společnost s ručením omezeným

SÚN – spojovací účet nákladů

SÚV – spojovací účet výnosů

SÚZ – spojovací účet zásob

stř. – středisko

tab. - tabulka

THN – technicko-hospodářská norma

VR – Výrobní režie

VÝ - výnos

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. května 2011

.....  
Pavla Jemalová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Michálkovická č.1573, 735 32 Rychvald

## Seznam tabulek

Tab. 2.1: Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím .....	8
--	---

## Seznam obrázků

Obr. 2.1: Schéma účetních soustav .....	5
Obr. 2.2: Informační základna.....	17
Obr. 2.3: Kalkulační systém .....	19
Obr. 3.1: Formy vnitropodnikového účetnictví.....	27
Obr. 3.2: Jednookruhová účetní soustava.....	28
Obr. 3.3: Dvouokruhová účetní soustava .....	33
Obr. 3.4: Obecné schéma prosté výroby .....	43
Obr. 3.5: Obecné schéma fázové výroba.....	43
Obr. 3.6: Obecné schéma stupňové výroby.....	44
Obr. 3.7: Obecné schéma zakázkové výroby .....	45
Obr. 4.1: Logo společnosti Moramis, s.r.o.....	49
Obr. 4.2: Organizační struktura společnosti Moramis, s.r.o. ....	49

## Seznam grafů

Graf 4.1: Výsledky hospodaření jednotlivých výrobků za rok 2010 .....	51
Graf 4.2: Výsledky hospodaření jednotlivých výrobků za rok 2010 .....	52
Graf 4.3: Výsledky hospodaření jednotlivých budov za rok 2010.....	52
Graf 4.4: Podíl jednotlivých středisek na celkový výsledek hospodaření za rok 2010.....	53

## Seznam vzorců

2.1 Výpočet režijní přírážky .....	24
2.2 Výpočet režijní sazby .....	25

